

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario. inéditas



TESIS DOCTORAL

**El procedimiento de la inspección de los tributos en su
reglamento general : (Real Decreto 939**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Concepción Pérez de Ayala

Madrid, 2015



UNIVERSIDAD COMPLUTENSE



5311214976

1044

EL PROCEDIMIENTO DE LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS

EN SU REGLAMENTO GENERAL

(Real Decreto 939/1986, de 25 de abril).



FACULTAD DE DERECHO

Biblioteca

Ej. Consulta en Sala
Préstamo a profesores e investigadores
(003)

Concepción PEREZ DE AYALA PELAYO

Departamento de Derecho financiero y tributario

Universidad Complutense

Madrid, 1986

LEGADO DEL PROF. VICENTE - ARCHE



BIBLIOTECA
DE DERECHO

SUMARIO

	<u>Pág.</u>
I. INTRODUCCION.....	5
II. CUESTIONES PREVIAS: GESTION E INSPECCION.....	9
1.- Cuestiones terminológicas.....	9
2.- Cuestiones dogmáticas subyacentes.....	15
III. LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS Y SUS FUNCIONES LIQUIDADO- RAS: VICISITUDES HISTORICAS.....	21
IV. LA NUEVA NORMATIVA: ASPECTOS GENERALES.....	77
V. EXAMEN DE ALGUNAS CUESTIONES EN PARTICULAR.....	88
1.- Funciones de la Inspección y documentación de las ac- tuaciones.....	88
2.- Clasificación de las actas de Inspección.....	96
3.- Actas previas.....	100
4.- Actas sin descubrimiento de deuda.....	108
5.- Actas de conformidad.....	111
A) Objeto de la conformidad.....	111
B) Naturaleza jurídica.....	115
C) Efectos.....	121
6.- Actas de disconformidad.....	133
7.- Actas con prueba preconstituida.....	136
NOTAS.....	139
BIBLIOGRAFIA.....	164

I. INTRODUCCION.

La distinción entre un Derecho tributario material y un Derecho tributario formal ha propiciado históricamente un inicial abandono intelectual de los aspectos relativos al procedimiento de aplicación de los tributos, en aras de una atención prioritaria --explicable en términos lógicos-- por los elementos estructurales del tributo, por aquello en lo que el tributo consiste.

Dejando a un lado la polémica de la cual ha sido objeto la mencionada distinción en nuestro país --polémica aquietada en cierta forma una vez que se admite que se trata de una distinción esencialmente conceptual y de utilidad pedagógica, y en la que no faltan zonas oscuras o de dudosa adscripción (1)--, es indudable la interrelación entre ambos campos, no sólo en el ámbito normativo --puesto que el Derecho es, por encima de sus divisiones sistemáticas, un todo unitario en el que unos sectores influyen sobre otros--, sino también a nivel conceptual. Hace ya algunos años que los estudiosos del Derecho tributario, conscientes de esa mutua relación, comenzaron a interesarse por los problemas del procedimiento de aplicación de los tributos, de manera que en la actualidad nadie estaría dispuesto a aceptar una subordinación en importancia de esta materia, a colocar al Derecho tributario formal en un segundo término, relegándolo --en expresión de Mantero-- a un papel "de secundón" (2).

En efecto, en 1973 escribía el profesor Palao que "comienza... a difundirse la convicción de que la justicia en este importante sector de la vida social no depende sólo de una correcta formulación de las leyes tributarias sustantivas, sino también, de manera decisiva, de una regulación de la actividad administrativa..." (3). Hoy puede afirmarse que,

afortunadamente, esa convicción se encuentra amplia y profundamente extendida y aceptada.

En este orden de consideraciones, se ha señalado en más de una ocasión la penuria de doctrina del campo formal del Derecho tributario, doctrina que sólo escasa y ocasionalmente se ha ocupado de él. No comparto plenamente la validez actual de esta afirmación. El protagonismo de la obligación tributaria material ha producido un abandono del análisis de las distintas situaciones jurídicas subjetivas distintas de aquélla --dentro de las cuales unas pertenecen al Derecho tributario material y otras al formal (4)--, como tales situaciones jurídicas. Pero no puede hablarse hoy día de un abandono en masa del Derecho tributario formal, habida cuenta de los numerosos trabajos y publicaciones existentes al respecto. Lo que sí me parece cierto es que, a pesar de la existencia de ese núcleo de estudios, ya no tan escasos, el Derecho tributario formal continúa siendo un campo intelectualmente menos elaborado, ordenado y sistematizado, que el Derecho tributario material, llegándose a hablar en alguna ocasión de la situación caótica en que conceptualmente se encuentra (5).

¿Cómo pueden compatibilizarse estas dos afirmaciones que, en principio, pudieran parecer contradictorias?. En otros términos, ¿existe alguna razón que explique el hecho de que la atención creciente hacia los temas de Derecho tributario formal no haya tenido un correlativo reflejo en orden a un avance en su elaboración conceptual?. Si observamos la bibliografía existente acerca del Derecho tributario formal inmediatamente nos percatamos de que sus autores no pertenecen mayoritariamente al campo académico universitario --como, por contra, acontece en el campo del Derecho tributario material--, sino a escalas y cuerpos de funcionarios

distintos de los universitarios, o a profesionales de la abogacía.

Ningún juicio peyorativo subyace en mi ánimo al constatar este hecho, ni mucho menos pretendo afirmar un distinto valor del resultado intelectual, según la situación, ya profesional, ya administrativa, de quien la lleva a cabo. Simplemente, es lógico que al Abogado en ejercicio le preocupe la solución del problema concreto que en cada momento lleva entre manos, y, de la misma manera, es lógico que al Inspector de Hacienda le preocupe de manera inmediata y primaria lo que es su quehacer de cada día. En una palabra, el Derecho tributario formal, por regla general, se ha abordado infinitamente más desde la perspectiva aplicativa que desde el punto de vista de su configuración dogmática, por lo que nos encontramos ante un campo, en buena medida, "por hacer", a pesar de la valiosa literatura al respecto.

Me parece también indudable que la distinta formación —y no sólo preocupación— de quienes se han acercado a este campo normativo supone una dificultad adicional para llegar a un acuerdo más o menos amplio en punto a esquemas conceptuales, cuestiones terminológicas o pautas de estudio.

Por otra parte, en el Derecho tributario formal la sociología y psicología financieras han encontrado —encuentran— un idóneo campo de cultivo, y tal afirmación adquiere visos de apotegma en torno a la Inspección tributaria (6). Y este ánimo se manifiesta no sólo en el acontecer cotidiano de la aplicación normativa, sino también, en muchas ocasiones, en el estudio que de tales normas se lleva a cabo. Hora es de que los contribuyentes dejemos de ver en el Inspector actuuario otra cosa que no sea un funcionario de la Administración que ha de cumplir sus funcio-

nes y tareas en el marco de actuación que la legislación vigente encuadra y el otorga. Hora es de que, dejando a un lado reticencias corporativas y recelos injustificados, se aunan los esfuerzos de los estudiosos, desde el lugar y puesto que fueren. Es necesario desbancar de este terreno a la sociología financiera, centrar el empeño en la sistematización e interpretación de una legislación que todos hemos de acatar y de cumplir, legislación en muchos casos --también es cierto-- mucho más pobre y confusa que la del "otro campo" del Derecho tributario. No en vano se ha puesto de manifiesto reiteradamente el proceso de ósmosis entre norma y elaboración conceptual.

En este orden de cosas, el reciente Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo del mismo año), además de su intrínseca importancia objetiva, se ofrece como un punto idóneo de reflexión. Desde la ya lejana fecha de 1963, muchas han sido las veces en que se ha puesto de manifiesto la necesidad de cumplir aquella "promesa" de Reglamentos Generales anunciada en el artículo 9º de nuestra Ley General Tributaria, y este anhelo ha sido señalado desde todos los ángulos, con encomiable unidad de pareceres.

En las páginas que siguen me ocuparé del procedimiento de la Inspección de los Tributos, centrando el tema en las funciones liquidadoras de la misma y en las actas, como documento prototípico de la actuación inspectora. Ambas cuestiones se encuentran estrecha y profundamente vinculadas, como tendremos ocasión de comprobar.

II. CUESTIONES PREVIAS: GESTION E INSPECCION.

1.- Cuestiones terminológicas.

Tanto en nuestro Derecho positivo como en nuestra literatura científica la expresión "gestión de los tributos" carece de una significación unívoca. Otro tanto acontece --especialmente a nivel normativo-- cuando se habla de la "inspección de los tributos", término que se emplea con diversos significados. Conviene, por tanto, en primer lugar, disipar esta cierta ambigüedad, al objeto de un claro entendimiento del tema.

En base a nuestra Ley General Tributaria, al término gestión pueden encontrársele tres significados diversos, cada uno de ellos de diferente amplitud.

En primer lugar, puede entenderse que la "gestión de los tributos" comprende toda la actividad administrativa encaminada, directa o indirectamente, a la aplicación y exacción de aquéllos. El término gestión vendría así a ser significativo de todo el Derecho tributario formal. Tal es la idea que subyace en el rótulo del Título III de la Ley General, donde, bajo la denominación "La gestión tributaria", se incluyen las liquidaciones tributarias (capítulo IV), la recaudación (capítulo V), la inspección de los tributos (capítulo VI), la revisión de actos en vía administrativa (capítulo VII), además de un capítulo dedicado al "procedimiento de gestión tributaria" (el III), y los suprimidos procedimientos de estimación objetiva global (capítulo II) y de los Jurados Tributarios (capítulo VIII). Esta acepción, que podemos llamar genérica, es sostenida por el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, en sus "Notas de Derecho financiero" (7), y es acogida, asimismo, por el profesor Ferreiro Lapatza en su "Curso de Derecho financiero". Con clari-

dad afirma este último autor que "el Derecho formal tributario regula... el camino, el método, el procedimiento de aplicación o gestión de los tributos. Gestionar o aplicar los tributos —continúa— significa no sólo determinar las concretas obligaciones que derivan de las normas que los establecen y ejecutar tales obligaciones, sino también procurar que la determinación y ejecución de estas obligaciones se realice conforme al mandato de la Ley, evitando y corrigiendo en lo posible toda desviación" (8).

Una segunda acepción del término de referencia es la que se contiene en el artículo 90 de la citada Ley General Tributaria, conforme al cual las funciones de la Administración en materia tributaria se dividen en funciones de gestión, para la liquidación y recaudación, y funciones de resolución de reclamaciones. De ahí se desprende un concepto amplio de la gestión, que comprende así toda la actividad administrativa encaminada a la exacción de tributos, con la exclusión de las funciones de resolución de reclamaciones (9). Más concretamente, la gestión tributaria comprende, en este sentido amplio, la liquidación, la recaudación, la inspección, y los desaparecidos Jurados (10).

En tercer lugar se habla de gestión en un sentido restringido en el artículo 9º de la Ley General, oponiéndose este término tanto al de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas como a los de recaudación e inspección, con lo cual la gestión comprende únicamente la liquidación, quedando fuera de ella no sólo la recaudación, sino también la inspección (11). Este concepto restringido de gestión es ciertamente poco válido, por poco representativo, de lo que en realidad tal procedimiento constituye. La gestión de los tributos —como ha escrito

Palao— es "un procedimiento administrativo que concluye con un acto por el que se fija en una determinada cuantía el débito tributario del contribuyente" (12). Dentro de ese procedimiento como categoría unitaria tienen cabida actos y figuras de diversa índole, y, en este sentido, es indudable que la Inspección aparece encuadrada, forma parte, de la gestión tributaria, de forma que no pueden considerarse como dos procedimientos nítida y claramente diferenciados. En la Ley General Tributaria parece latente una cierta "vecchia" concepción de la inspección como algo anormal o patológico dentro de la aplicación de los tributos. Así, se produce la incongruencia de consagrar en el Título III un capítulo (III) al procedimiento de gestión, en el cual se incluyen la comprobación e investigación, y otro capítulo (IV) específicamente dedicado a la inspección; cuando lo cierto es que comprobación e investigación son las funciones típicas en que la inspección se desarrolla. Además, dentro del propio Título III se regulan las liquidaciones (capítulo IV) aparte del procedimiento de gestión, siendo la liquidación, sin embargo, el acto final del procedimiento de gestión y, en consecuencia, parte esencial del mismo (13).

Igualmente parece rechazable el sentido amplio de gestión que se comprende en el citado artículo 90 —también en el artículo 114 del mismo cuerpo legal—, pues la recaudación es un procedimiento "sustancialmente" diferenciado del de gestión en sentido estricto, que, justamente, comienza cuando éste termina. Más dificultades aún puede conllevar denominar gestión a todo lo que se incluye en el Título III, pues entonces abarcaría toda la actuación administrativa en materia tributaria (14), y ya existen otras denominaciones (Derecho tributario formal, procedimiento tributario), para designarla.

Creo que los términos son importantes, puesto que son los vehículos a través de los cuales nos entendemos; de manera que, si no queremos crear un confusionismo innecesario, habremos de designar a cada cosa con una palabra y utilizar cada palabra para designar una sola cosa. En esta línea, me parece más adecuado hablar de gestión para designar al procedimiento de aplicación de los tributos en sentido estricto, esto es, excluyendo de tal actividad administrativa la resolución de reclamaciones y la recaudación. A este procedimiento bien puede denominársele procedimiento de gestión —tendencia de la Ley General Tributaria, aunque, como hemos visto, no acierta a ofrecer un concepto coherente—, bien procedimiento de liquidación, denominación que la Ley General Tributaria no emplea, aunque es ampliamente acogida en nuestra doctrina. El término "procedimiento de liquidación" es ciertamente expresivo, aunque puede prestarse a una cierta confusión, ya que la liquidación es el resultado final de la actividad que la Administración realiza; con lo cual, si se habla de procedimiento de liquidación hay que diferenciar entre una liquidación en sentido estricto (acto de liquidación), y una liquidación en sentido amplio (gestión) para justificar la denominación del procedimiento (15). Asimismo, hay que tener en cuenta que la liquidación no es sino una de las funciones que se desarrollan en el procedimiento de gestión, de forma que hay que distinguir lo que son funciones liquidadoras en sentido amplio, entendiendo por tales todo acto o acuerdo dirigido a la cuantificación de la deuda, y lo que es función liquidadora en sentido estricto, que se manifiesta en el acto administrativo por el que se fija tal cuantía (16).

Por todo ello creo preferible utilizar el vocablo procedimiento de gestión, aunque dado lo extendido del término liquidación y su expresivi-

dad, es difícil sustraerse al mismo. En cualquier caso, una vez formuladas las consideraciones que anteceden, creo que la cuestión no se presta a equívocos.

Por lo que se refiere a la Inspección de los Tributos, puede ser contemplada desde un doble punto de vista: orgánico --en cuyo caso es frecuente designarla como Inspección, con mayúscula-- y funcional. En este sentido, el Preámbulo del Reglamento General de la Inspección de los Tributos nos dice: "La Inspección de los Tributos puede ser entendida desde una doble perspectiva, como actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública que desarrollan tal actividad como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas".

Ahora bien, esta diferenciación entre órganos y actividad de inspección no presenta en sí mayores problemas. Se trata de una distinción meramente semántica, sin dificultad alguna una vez explicitada. La ambigüedad fundamental en relación a la Inspección se refiere a la diversidad de funciones que los órganos llamados de Inspección ejercen en nuestro Derecho (17). Sobre ello conviene adelantar las siguientes ideas:

1º. Es una idea ampliamente extendida el considerar que dentro del procedimiento de gestión intervienen --por un lado-- unos órganos llamados de gestión en sentido estricto y, tradicionalmente, oficinas liquidadoras, encargados de las actuaciones liquidadoras; y unos órganos --por otra parte-- llamados de Inspección, cuyas funciones consisten en investigar y comprobar, por lo que tales funciones son consideradas "inspectoras" en sentido estricto.

2º. Esta articulación orgánica y funcional de la gestión tributaria

es una idea más doctrinal que positiva, haciendo salvedad de periodos concretos y excepcionales, como el comprendido entre 1926-1927. No puede hablarse, no ya en el momento presente, sino tradicionalmente en nuestro Derecho, de una correspondencia perfecta entre órgano inspector y función comprobadora e investigadora, y ello por dos razones: a) Las funciones inspectoras son más amplias que las consignadas como típicas, desarrollando tales órganos funciones informadoras e inquisitivas y también funciones liquidadoras; b) Tampoco puede hablarse de una correspondencia perfecta entre oficinas gestoras y funciones liquidadoras, pues estos órganos siempre han ostentado determinadas competencias comprobadoras e investigadoras.

Ahora bien, una vez que se ha dejado constancia de tales hechos es necesario formular alguna matización respecto a los mismos, de forma que se aproximan a aquella idea doctrinal. En efecto, es necesario reconocer que la actividad de inspección en sentido propio a cargo de los órganos de gestión ha tenido una entidad menor, tanto respecto a las de tal carácter desarrolladas por los órganos de Inspección, como a las demás ejercidas por aquellos órganos; asimismo, tal actividad ha solido venir integrada, desde el punto de vista del procedimiento, en el de gestión en sentido estricto o, si se quiere, en el de liquidación, de manera que sus efectos jurídicos se han confundido con los de dicho procedimiento (18). Por otra parte, tampoco las funciones liquidadoras de la Inspección pueden contemplarse como una actividad autónoma e independiente de la misma, pues no se han configurado así en el ordenamiento; esto es, históricamente no se han desarrollado al margen de los órganos de gestión.

Es por ello que hemos de admitir, a efectos de este trabajo, aque-

lla articulación orgánica y funcional del procedimiento, que, con las matizaciones formuladas, es, ciertamente, un instrumento válido de análisis.

2.- Cuestiones dogmáticas subyacentes.

Como hemos dicho, la actividad administrativa de inspección tributaria se inserta naturalmente en la más amplia actividad administrativa de gestión de los tributos, es decir, en la actividad que formalizada en el correspondiente procedimiento aboca en el acto administrativo de liquidación tributaria (19).

Expresado técnicamente esto quiere decir que cuando la actividad de inspección se formaliza en un procedimiento --el más típico, el de 1926, como enseguida veremos-- tal procedimiento se inserta dentro del propio procedimiento de gestión. Y así, nos dice el Preámbulo del nuevo Reglamento General de la Inspección que "el procedimiento de inspección supone una especie o modalidad del procedimiento de gestión tributaria y constituye un procedimiento especial no sujeto estrictamente a la Ley de Procedimiento Administrativo".

La idea de un procedimiento inserto en otro procedimiento apunta directamente la complejidad de tal actuación administrativa. No obstante, la doctrina ha manifestado ciertas diferencias sobre este punto.

Para Pérez de Ayala y González García el procedimiento de gestión tributaria constituye técnicamente un solo procedimiento (20), concibiéndolo "como un supuesto de hecho de formación progresiva y consistente en varios actos jurídicos sucesivos dirigidos a una finalidad, serie de ac-

tos jurídicos de los cuales cada uno de ellos presupone necesariamente otro precedente y prepara el subsiguiente" (21). Mantienen estos autores la tesis de la relativa autonomía de los actos integrados en el procedimiento de gestión, pudiendo ser estos actos a la vez actos de trámite y definitivos, o sea, que aun siendo actos de trámite, a ciertos efectos tienen la consideración de actos definitivos, sin que por ello pierdan la condición de actos de carácter instrumental dentro del procedimiento (22).

Por el contrario, Palao Taboada mantiene que el procedimiento de gestión tiene una estructura compleja, afirmando, con Gota Losada, que es posible concebir en el procedimiento diversos actos definitivos de contenido limitado, subordinados lógicamente unos a otros, hasta llegar al acto final, consecuencia de los anteriores (23). Concretamente, escribe el citado profesor: "en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un solo procedimiento, sino que es más exacto afirmar que existen, al menos, dos procedimientos: el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan". Por eso Berliri habla en ocasiones de "procedimiento de procedimientos" (24).

Siguiendo, en parte, esta construcción, Mantero prefiere hablar de "proceso", como concepto más amplio que abarca o puede abarcar varios procedimientos, todos ellos con la misma finalidad (25).

Ello no obstante, cualquiera que sea la concepción que del proce-

dimiento de gestión se mantenga, lo más importante a nuestros efectos es destacar cómo ese procedimiento ha variado de signo.

En efecto, el procedimiento normal de gestión, esto es, el procedimiento aplicable a la generalidad de los tributos estatales, y que puede ser calificado de tradicional en nuestro sistema, se estructuró sobre la base de cuatro etapas o fases claramente diferenciadas: iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva (26).

En una primera fase de iniciación el contribuyente presenta la oportuna declaración tributaria --presciendiendo de los otros modos de iniciación previstos en el artículo 101 de la Ley General Tributaria--, proporcionando a los órganos de gestión los datos suficientes para proceder a la liquidación tributaria.

En la segunda fase, denominada de liquidación provisional, los órganos gestores u oficinas liquidadoras procedían a realizar las operaciones de liquidación, según los datos proporcionados por el contribuyente.

En la tercera fase, denominada de comprobación, la Inspección tributaria procedía a comprobar la veracidad de los hechos consignados en las declaraciones y de las valoraciones correspondientes.

En la cuarta fase los órganos gestores podían ya fijar definitivamente el importe de la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, con el soporte de la realidad comprobada por la Inspección.

En esta estructura es posible hablar al menos de dos procedimientos diferenciados, como hace Palao: un procedimiento de comprobación y un procedimiento de liquidación; adviértase cómo se trata en cada caso de

funciones distintas --función comprobadora y función liquidadora--, claramente diferenciadas y atribuidas, sustancialmente a órganos distintos. La comprobación, entendida como la fijación de un elemento necesario para la aplicación del tributo, puede, por sí misma, arrojar un resultado en orden a la determinación y cuantificación de la deuda tributaria, esto es, de la liquidación; pero ello no impide la diferenciación entre un tipo de actividad comprobadora y otro tipo de actividad liquidadora, cada una de ellas integradas por sus propios actos (27).

Esta concepción del procedimiento se ve avalada o potenciada, entre otras consideraciones, por el tipo de órganos que intervienen --aunque no de forma absoluta, como ha quedado indicado-- en cada uno de esos "subprocedimientos". La situación ha sido descrita por el profesor Martín Delgado (28) en los siguientes términos: en primer lugar, el procedimiento de gestión tributaria se trató de configurar alejándolo lo más posible de la colaboración de los contribuyentes, dada la convicción de que la inexistencia de una "conciencia" tributaria pondría en otro caso en peligro el buen término de dicho procedimiento. En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, las actividades de liquidación son realizadas casi exclusivamente por los órganos gestores de la Administración, con la menor participación posible de los contribuyentes. En tercer lugar, para la actuación del procedimiento de gestión, la Administración experimenta un proceso de especialización orgánica, con la creación de órganos y cuerpos de funcionarios, encargados de funciones específicamente tributarias. Así, junto a los órganos gestores, se hace preciso crear un cuerpo especial encargado de la comprobación de los hechos imposables declarados y de la investigación de los no declarados por los contribuyentes. Y estas funciones, basadas en la práctica defraudadora de los contribuyentes, van

a experimentar un proceso de expansión cuantitativa y cualitativa, lo que ocasiona un ensanchamiento de la competencia de los órganos inspectores frente a los órganos gestores. Por último, todo el procedimiento de gestión así entendido está fundamentado en las concepciones garantistas que informaban el principio de legalidad y que trascendían de modo particular al llamado Derecho tributario formal.

La revisión de los planteamientos subyacentes en esta concepción, en parte, ciertamente, por una evolución de la ideología, pero también, y especialmente por la propia y compleja evolución del sistema tributario, producen como consecuencia que tanto la actividad comprobadora como la misma función liquidadora experimenten modificaciones sustanciales. La generalización de las autoliquidaciones, con el consiguiente vaciamiento de la función típica de las oficinas gestoras, la presencia significada de los retentores o de los obligados a repercutir, el considerable incremento de las relaciones tributarias, llevan a potenciar y tecnificar la Inspección, lo que conduce en último término a la asunción de funciones liquidadoras por parte de esta última.

Cuando, como sucede en la actualidad, las liquidaciones tributarias --en la generalidad de los casos-- proceden bien directamente de una declaración-liquidación del propio contribuyente, bien de una actuación inspectora, teniendo lugar la liquidación, en este último caso, dentro del propio procedimiento inspector, es difícil diferenciar un procedimiento comprobador y un procedimiento liquidador, al menos en el sentido tradicional (29). En otros términos, no es posible hablar de una fase de comprobación y de una fase de liquidación, cada una de ellas integradas por unas actuaciones propias y específicas, puesto que el desarrollo de ambas

funciones tiene lugar dentro de una fase de fijación de datos, según un mismo cauce formal, donde la Inspección Tributaria no sólo comprueba sino que además lleva a cabo las tareas administrativas de liquidación.

Todo ello no evidencia, en última instancia, sino que la gestión del tributo se está desarrollando conforme a unos criterios diferentes a los que originaron su ordenación en la Ley General Tributaria, lo que conlleva la necesidad de revisar los planteamientos conceptuales al uso.

III. LA INSPECCION DE LOS TRIBUTOS Y SUS FUNCIONES LIQUIDADORAS: VICISITUDES HISTORICAS.

Dejando a un lado los casos, verdaderamente excepcionales, en los que la liquidación se lleva a cabo bien únicamente por la Administración (30), bien únicamente por los administrados (31), lo normal es que la liquidación se mueva entre estos dos esquemas contrapuestos y que en ella intervengan Administración y administrados. Aunque el grado de intervención de una y otros ha variado enormemente en las distintas épocas y en los distintos tributos, se ha dicho reiteradamente que en nuestro ordenamiento jurídico el procedimiento tradicional de liquidación ha venido configurado, con arreglo a esta doble intervención, en cuatro etapas (iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva) a las que ya nos hemos referido. En este esquema, basado sustancialmente en el principio de especialidad orgánica, a las Oficinas gestoras corresponde liquidar y a la Inspección corresponde comprobar e investigar absteniéndose de toda actividad de calificación jurídica.

Tal estructura encuentra su plasmación prototípica en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926, de Bases de la Inspección, pero esa "pureza", en orden a una perfecta adecuación del principio de especialidad orgánica, duró poco más de un año. En efecto, ya en 1927 las funciones de la Inspección fueron objeto de una importante ampliación, abandonándose la anterior concepción de aquélla y, por ende, del propio procedimiento de gestión. A partir de ese momento vamos a asistir a una serie de continuas modificaciones que configuran una línea evolutiva de la regulación del procedimiento de gestión tributaria caracterizada por la progresiva asunción de competencias por los órganos inspectores.

Sin embargo, tal evolución no ha sido precisamente pacífica o incontestada. La importancia del tema merece que nos detengamos en su análisis, pues dada la significación de la liquidación tributaria dentro del procedimiento de gestión --todo el procedimiento se orienta a esa finalidad: conseguir una acto de liquidación-- fácilmente se comprende que la competencia para llevar a cabo funciones liquidadoras es el mejor exponente de la concepción de tal procedimiento, y toda modificación en esa función incide sustancialmente en aquél. Así las cosas, en buena medida puede hacerse una historia de la Inspección de los Tributos tomando como hilo conductor el acontecer de los avatares históricos en punto a la atribución a la misma de funciones liquidadoras (32).

Aunque, desde luego, el Real Decreto de 1926 no es la primera disposición de nuestra historia tributaria en la que se encuentre una regulación sustantiva separada de la Inspección de los Tributos (33), sí puede decirse de ella que es la primera regulación global de la Inspección con un sentido moderno de ésta. Hasta entonces, la labor de "inspección" se entiende primordialmente como un servicio interno de la Administración y no como el ejercicio de funciones administrativas frente a los particulares (34), lo que se explica por las características del sistema tributario español --impuestos de carácter real y de cuota fija-- así como por el sistema de gestión de los tributos, confiado por regla general a particulares en arrendamiento, quienes, a su vez, nombraban los agentes e inspectores que consideraban necesarios (35).

En esta situación incidió de manera fundamental la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en el año 1900, núcleo básico de la imposición directa, donde aparecen unos tributos --las tres ta-

rifas que la integran-- en los que se hace patente la necesidad de una actividad externa de inspección. Simultáneamente, en los primeros años de este siglo, la Administración va asumiendo la gestión de los tributos por sí misma, como corresponde a una Administración menos rudimentaria y más modernizada, pasando a ser cada vez más excepcional el sistema de arrendamiento a particulares y empezando, consiguientemente, a surgir las funciones gestoras e inspectoras como auténticas funciones administrativas. Por último, es a principios de siglo cuando van creándose los diversos cuerpos especiales de Inspección (36), cuya mera existencia determina la necesidad de proceder a una regulación en buena y debida forma del ejercicio de su actividad (37).

Esta nueva situación es la que plasmó en la normativa de 1926, configurándose en ella la inspección como una función de la Administración, pasando a revestir la asunción de funciones inspectoras por los particulares un carácter excepcional, o al menos residual, frente al carácter de norma general anterior (38).

Dentro de este planteamiento, el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 (Gaceta de Madrid del 31 de marzo), estableciendo las Bases por las que ha de regirse la Inspección de los Servicios de la Hacienda Pública y la de los Tributos, concibe la Inspección como un órgano encargado del descubrimiento de hechos y su puesta en conocimiento de las Oficinas gestoras, con abstención de toda actividad de calificación jurídica de las mismas, tarea ésta de la exclusiva competencia de los órganos de gestión. La Inspección de los Tributos era concebida, según palabras de Gota Losada, como una verdadera "policia tributaria" (39).

Tal "filosoffa" de la Inspección queda verdaderamente plasmada con

meridiana claridad en unos conocidos párrafos del Preámbulo del citado Real Decreto de 1926 (40): "A lograr la armónica distribución de las funciones inspectoras entre las Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda llamadas a ejercerlas, se encamina la presente disposición. Pero al propio tiempo se abordan y estima el Ministro que suscribe que se resuelvan con ella otros puntos esenciales y delicados, de gran trascendencia para las relaciones del contribuyente con el representante del Fisco. Ese contacto entre dos intereses que, por una mala inteligencia sin fundamento, aunque tradicionalmente admitida, se consideran opuestos y en pugna, requiere ser sometido a reglas que eviten en lo posible los razonamientos y malas interpretaciones a que tan ocasionado ha sido siempre. A tal fin, se propone que la acción del inspector quede limitada a lo que su propio nombre indica, a la actuación pura y simplemente investigadora, que debe terminar en el momento de ser presentada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él puedan resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación o el apasionamiento, muchas veces inevitable, de los que en los mismos hayan intervenido activamente, y dejando siempre a salvo el derecho del contribuyente a reclamar de las decisiones administrativas sin incurrir por ello en mayor responsabilidad".

La Base 31 de este Real Decreto (incluida dentro del Capítulo VI: "Ocultación y defraudación. Actuación de los inspectores") regula la actuación inspectora con el siguiente tenor literal:

"La actuación de los Inspectores se limitará al levantamiento del acta de presencia, con todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo; a suministrar al contribuyente, con vista de la legislación aplicable, las explicaciones que desee respecto a su caso, y a pasar el acta, acompañada de su informe, a la Administración de Rentas Públicas. Esta, en el plazo correspondiente, dictará el acto administrativo y notificará su resolución al interesado, que, personalmente o por medio de escrito, aceptará o no la nueva clasificación hecha por la Administración.

"En caso de aceptarla, y siempre que se trate de expediente de ocultación, le será condonada ipso facto la parte de la multa correspondiente al Tesoro. si no la acepta, podrá interponer contra ella los recursos reglamentarios dentro del plazo de quince días, a contar desde la notificación. La tramitación de estos expedientes se ajustará a lo establecido en el Reglamento de 29 de junio de 1924 para las reclamaciones económico-administrativas.

"Los Tribunales y Autoridades llamados a entender en estos recursos graduarán la imposición de penalidades que correspondan atendiendo a las circunstancias que concurran en los hechos que las hayan motivado, salvo cuando cuando proceda la absolución, y siempre con arreglo a los Reglamentos respectivos.

Las Bases comenzaron a regir el 1 de abril de 1926, aprobándose el Reglamento en desarrollo de las mismas por Real Orden de 13 de julio del mismo año. Los artículos 61 a 67, ambos inclusive, desarrollaron la Base 31, regulando con bastante minuciosidad la actuación inspectora, hasta el punto de que, como ha dicho Cervera (41), aun con innegables defectos y lagunas (por ejemplo, sobre las condiciones de tiempo de la actuación

inspectora), en ellas "cabe encontrar unas normas configuradoras de un principio de procedimiento al que debe plegarse la actuación de la Administración".

Esta actuación se centra en torno al acta, en cuanto documento que recoge el resultado de aquélla. De acuerdo con la misión de la Inspección, el contenido de las actas deberá limitarse exclusivamente a la constancia de hechos, sin que intervenga operación alguna que suponga aplicación de normas jurídicas (42). Asimismo, la actuación inspectora --siguiendo la pauta de las primeras regulaciones sobre la Inspección-- se concibe con un carácter marcadamente represivo (43). En la mente del legislador la finalidad básica a que debía abocar la inspección era la incoación del oportuno expediente, que condujera a la imposición de sanciones, más que al descubrimiento o comprobación de hechos necesarios para girar la liquidación correspondiente (44). Es por ello que la regulación de infracciones y sanciones tributarias se alojan en la de Inspección de los Tributos, situación que habrá de perdurar hasta la Ley General Tributaria, en la que, como es sabido, los preceptos relativos a las "infracciones tributarias" constituyen un capítulo propio --el VI-- del Título II, referente a "los tributos", mientras que "la inspección de los tributos" forma parte de un capítulo independiente --el VI-- del Título III, que regula "la gestión tributaria".

Un punto importante a destacar de esta normativa es que la conformidad del contribuyente se presta al acto de liquidación realizado por la Administración de Rentas Públicas (45). "Esto quiere decir --escribe Ferreiro (46)-- que la actuación inspectora y liquidadora, por un lado, y la conformidad del contribuyente por otro son independientes y no pue-

den influirse recíprocamente. No hay lugar para la transacción o pacto sobre una materia, el tributo, que, en principio, debe estar fuera de las posibilidades de disposición de Administración y administrados. No hay lugar tampoco para que el Inspector o el órgano de liquidación fuercen en alguna forma la voluntad del contribuyente, puesto que desconocen, cuando actúan, si éste va a conformarse o no con la liquidación que se le practique. La independencia del contribuyente frente a la Inspección se mantiene, al menos en las normas, en toda su pureza. Es un órgano independiente, la Administración de Rentas Públicas, el que ha de decidir en última instancia y tal decisión puede o no conformarse con lo actuado por la Inspección. De hecho, es de presumir que la Administración liquidadora se guíe, en la mayoría de los supuestos, por lo actuado por la Inspección. pero no tiene que ser así y, en ocasiones, la liquidación practicada no seguirá los datos contenidos en el acta ni en el informe del Inspector, sino las alegaciones del contribuyente" (47).

Efectivamente, la Administración liquidadora no tiene porqué guiarse necesariamente por lo actuado por la Inspección. Pero lo que ocurrió no fue —como con buena lógica presume Ferreiro— que en la mayoría de los supuestos la Administración liquidadora se guiara por lo actuado por la Inspección. Antes al contrario, se produjo una disparidad de actuaciones hasta el extremo que se "colapsó" prácticamente la gestión tributaria.

La situación ha sido puesta de relieve por Mantero (48), de quien transcribo los siguientes párrafos de la Circular de Inspección número 2, de 21 de agosto de 1926, de la Dirección General de Rentas Públicas, dictando normas para el rápido despacho de los expedientes de ocultación

y defraudación:

"Ante el número y la importancia de los expedientes de ocultación y defraudación que en diversas provincias han sido incoados desde el 1 de abril último en que comenzó la vigencia del nuevo régimen de la Inspección, y que permanecen estacionados sin haber sido resueltos todavía, esta Dirección General se considera en el deber de llamar la atención de V.S. acerca de la necesidad apremiante de dar a este servicio el debido impulso, a fin de que la gestión inspectora no se malogre, con notorio daño de los intereses del Tesoro....

"...La paralización de los expedientes, su larga permanencia en las Oficinas, los fallos que tardíamente recaen en ellos, son fuente de murmuraciones, ~~acicate~~ de maniobras inconfesables, invitación a presiones incompatibles con la necesaria libertad de juicio y hasta justificante de la protesta de quien, casi olvidada su falta por el lapso de tiempo transcurrido desde que se cometió, se encuentra, al cabo, castigado por ella....

"...La rapidez en la tramitación de los expedientes hará desaparecer todos estos males, y por ello, a asegurarla se han dirigido las prescripciones contenidas en los artículos 63 --condonación automática-- y 66 --no comparecencia del interesado en las Oficinas, para conocer el expediente y hacer alegaciones-- del Reglamento de la Inspección....

"...Para lograrlo debe tenerse en cuenta que la aceptación de los fallos por los interesados puede ser hecha por comparecencia personal o por escrito unido al expediente.... Cuando la comparecencia de aceptación se haga por escrito, claro está que no será necesaria la presencia del interesado en la Oficina, sino que su escrito podrá ser remitido a ella por cualquier medio, incluso entregándolo a los propios Inspectores, cuando

así lo desee y lo solicite de los mismos el expedientado...".

Estas líneas —dice Mantero (49)— son reveladoras de la situación: "las Oficinas se inundaron de expedientes y no había personal capacitado para resolverlos, puesto que los Inspectores sólo seguían levantando actas". Existía una pugna abierta entre la Inspección y la Administración liquidadora —ésta se oponía sistemáticamente a las actas inspectoras—, y de ello es buena prueba otra Circular de Inspección, la número 6, de 25 de mayo de 1927 (50), en la que bajo el título de "Disciplina", se afirma:

"Circunstancias de todos conocidas y que en el ánimo de todos están, hacen que la función inspectora no encuentre extremada simpatía, quizá por su misma eficacia, dentro y fuera de la Administración, con lo que se originan a veces diferencias y hasta pugnas, en las que esa unidad de criterio, tan necesaria y conveniente, suele quedar maltrecha, si no del todo destruida.

"Nadie más que los Delegados de Hacienda y los Jefes de Dependencia a sus órdenes pueden poner remedio a este mal. Deber suyo es prestar atención vigilante a la situación que en el párrafo anterior se señala, y con una intervención prudente, serena y educadora, como corresponde a su posición privilegiada dentro de las oficinas, descubrir el daño y ponerle pronto remedio, llevando a todos el convencimiento de que las funciones a cada uno encomendadas conducen al mismo fin; de que el camino para llegar a él es único, y de que por él ha de ir todos, animados por el mismo propósito de defender el interés del Tesoro Público, defensa que es la esencia misma de la labor que tienen encomendada.

"Es preciso combatir tenazmente la idea, en algunos muy firme y arraigada, de que el funcionario administrativo tiene la misma libertad

de juzgar que el juzgador. Integran estos últimos los diversos organismos en que se encarna el poder judicial, autónomo entre los que constituyen el Estado; son, en cambio, los primeros, simples instrumentos del poder ejecutivo, en la aplicación de Leyes y Reglamentos que han de ajustarse, por tanto, a las normas y hasta a las interpretaciones emanadas del mismo a través de los distintos organismos en que se manifiesta... Es, en cambio, la función del administrativo, una función subordinada que se caracteriza precisamente por la aceptación obediente de las normas de gobierno, sin otra limitación en esta obediencia que la que la propia Ley imponga....

"...Es seguro que poniendo todos en ello la mejor voluntad, como es su deber, resultarán bien poco frecuentes los casos de divergencia o disparidad de criterios en una aplicación o interpretación legal; casos que quedarán, además, fácilmente resueltos con la debida consulta al organismo correspondiente. Y tan solo cuando esta buena voluntad no exista serán posibles las pugnas y discusiones entre funcionarios de distintas dependencias, en las que, tras un frágil disfraz legal, no es difícil adivinar la lucha de intereses o pasiones..."

En otros párrafos de esta Circular, bajo el epígrafe de "la conducta", se pone de manifiesto lo que, dice Mantero (51), ya se imaginaba: que la reforma de 1926 era una reforma del régimen sancionador, a la que se subordinaron las demás:

"...La Inspección ha ido borrando su carácter represivo y adquiriendo, en cambio, otro marcadamente educador. Era característica esencial de la Inspección la penalidad. Casi podría decirse que ella constituía la base del sistema. En la multa residía toda la eficiencia de ejemplaridad de la actuación inspectora y en ella estaba también el estímulo, el

acicate de trabajo. Nada más opuesto al verdadero concepto actual de la Inspección, al espíritu que ha informado la reforma, al sistema que se quiere implantar en bien, al propio tiempo, del contribuyente y del Tesoro, siguiendo normas y orientaciones de gobierno que a todos nos tocan obedecer....

"El ideal a perseguir por la Inspección es, pues, que nadie de los sujetos a tributar deje de hacerlo. Y para ello, lo primero, lo imprescindible, es que pueda. Donde la cuota a percibir sea notoriamente superior a la capacidad económica del contribuyente, la Inspección no debe cerrar los ojos a la realidad atenerse tercamente a la letra escrita de un solo artículo, sino, por el contrario, poner a contribución su inteligencia y su conocimiento de los Reglamentos para encontrar dentro de ellos mismo clasificación apropiada a sus medios y circunstancias, y esto, tanto por la razón de orden moral, que aconseja no presentar jamás al Fisco bajo un aspecto inhumano, como por otra puramente económica; que más conveniente y provechoso es para el Tesoro percibir una cuota baja, reflejo de una industria pobre, que no percibir ninguna o percibirla sólo un corto espacio de tiempo, con la consiguiente desaparición de aquella industria".

En este contexto se fraguó la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 que, como se ha puesto de manifiesto reiteradamente, supuso un paso decisivo para el abandono de la anterior concepción de la Inspección. En el Preámbulo de esta Real Orden, tras señalar los "halagüeños" resultados de la "labor educadora" de la acción inspectora, "encaminada al convencimiento del contribuyente que haya incurrido en defecto en sus relaciones con el Fisco", se afirma:

"No han sido, sin embargo, interpretados con igual acierto por al-

gunas dependencias administrativas los preceptos del Reglamento de 13 de julio de 1926 relativos a a actuación de los Inspectores. Escrúpulos legales dignos de todo respeto han llevado a diversas oficinas a interpretar aquéllos en un sentido restrictivo y estrictamente literal, entorpeciendo así, por la imposición sistemática de penalidades o por la resistencia a aceptar las decalraciones o partes de alta obtenidas por la Inspección, la marcha normal y rápida de este servicio, que precisamente en la rapidez encuentra la condición más favorable de su éxito.

"A fin de evitar esto, haciendo desaparecer las dificultades de orden legal que en algunas provincias han impedido la plena aplicación de los nuevos procedimientos, parece conveniente aclarar los preceptos correspondientes del vigente Reglamento de la Inspección, estableciendo al propio tiempo la debida unidad de criterio en servicio de tanta importancia y procurando la mayor rapidez en los trámites del mismo desde el descubrimiento hasta el ingreso de las cantidades debidas al Tesoro...".

Se instituyen las "actas de invitación", en las que se eximen de sanción a los contribuyentes que dieran su conformidad a las propuestas de la Inspección (52). Esta es la innovación esencial de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927: la conformidad puede prestarse por el contribuyente ante el Inspector y a invitación de éste (53). Habida cuenta de que las actas de invitación conllevan la no imposición de sanciones (art. 2º de la citada Real Orden), no puede extrañar que la práctica totalidad de las actas fuesen de invitación, lo que provocó el llamado "peligro amarillo" por el color de las mismas (54).

Las actas de invitación se equiparaban a "declaraciones o partes de alta" (art. 1º de dicha Orden), por lo que estima Cervera (55) que,



por su propia naturaleza, no podían en principio contener sino elementos de carácter fáctico. Entiende este autor que es la posibilidad de conformidad --con los beneficiosos efectos que de ella se siguen a favor del contribuyente-- donde se encuentra el germen del desbordamiento del contenido de las actas de invitación hacia circunstancias no estrictamente fácticas, a calificaciones jurídicas, que, con la conformidad del contribuyente, eliminan su ulterior oposición y despejen el camino hacia la fijación de la deuda tributaria mediante el acto de liquidación.

Sin embargo, comparto en este punto la posición del profesor Ferreiro, quien considera que al establecerse en la Real Orden de 1927 que la invitación que se somete a la aceptación del contribuyente se refiere a la rectificación de su situación tributaria, el acta no sólo comprende elementos de hecho sino también de derecho (56). Ha de reconocerse, no obstante, que en apoyo de su tesis el profesor Cervera cuenta con una interesante línea jurisprudencial, centrada en unos pocos años (1951 a 1961), y de la que posteriormente no queda rastro, como él mismo señala. "Esa doctrina jurisprudencial consiste en formalizar como principio básico en punto al contenido de las actas de inspección el de que las mismas no deben contener calificaciones jurídicas, sino únicamente circunstancias y datos de hecho; este criterio o principio --cuya infracción determina la nulidad de las actas-- se encuentra extensa y claramente formulado en el siguiente Acuerdo de 19 de octubre de 1951" (Ar. nº 2407) (57):

"CONSIDERANDO: Que independientemente de la cuestión planteada por el recurrente, pero íntimamente ligada a ella, existe concretada en este expediente otra que exige un previo y especial pronunciamiento y es la encaminada a esclarecer la validez del acta de invitación motivadora de las presentes actuaciones, cuestión ésta de la competencia del Tribunal conforme al artículo 20 del

Reglamento de procedimiento.

"CONSIDERANDO: Que a tenor de lo preceptuado en la base 31 del Real Decreto de 30 de marzo de 1926 la actuación de los Inspectores se limitará al levantamiento del acta de presencia con todos los detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo, a suministrar al contribuyente, con vista de la legislación aplicable, las explicaciones que desee respecto a su caso y a pasar el acta acompañada de un informe a la Administración; y el Reglamento dictado para el Servicio de Inspección en 13 de julio, de igual año, al aplicar y desenvolver las bases establecidas en el anterior Decreto dispone, en el último párrafo del artículo 62, que el Inspector actuante, en el informe que habrá de unir al acta, propondrá la liquidación que estime a su juicio deba practicarse y consignará todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar el juicio de la Administración; es decir, que de ambos preceptos se infiere, sin ningún género de dudas, que la actuación del Inspector debe limitarse a reflejar los hechos que en el curso de su gestión describa y que pudieran dar lugar a alguna clase de tributación, absteniéndose, en todo caso, de hacer calificaciones jurídicas más o menos acertadas de los mismos, que son siempre de la incumbencia de la propia Administración.

"CONSIDERANDO: Que la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 al establecer en favor de los contribuyentes el acta de invitación ... no sólo no modifica el principio a que se ha hecho referencia en las anteriores consideraciones, sino que por el contrario, lo afirma de una manera evidente en su número 2º al disponer que las actas de invitación, autorizadas con la firma del contribuyente, tendrán la consideración de declaraciones o partes de alta, sin que por tanto pueda imponerse penalidad alguna por los hechos en ellas reflejados, de lo cual se deduce que si los indicados documentos han de ser liquidados por la Administración como si de declaración se tratase, lo primero que esta oficina tiene que conocer con toda claridad es el origen o fuente del impuesto que se trata de aplicar.

"CONSIDERANDO: Que por otra parte, si las actas levantadas por la Inspección como consecuencia de las funciones de comprobación e investigación que les están atribuidas, son documentos de los cuales ha de derivarse una posible exacción fiscal, han de contener, por ello, inexcusablemente, las garantías intrínsecas establecidas, tanto en beneficio de la Administración como del propio contribuyente, una de las cuales es, como se deja dicho, la de que en ellas se reflejen claramente los hechos acaecidos de los cuales se pretenda hacer derivar la existencia de la obligatoriedad de un gravamen previamente determinado" (58).

No creo que —como, por el contrario se afirma en el tercer Considerando transcrito— la creación de las actas de invitación dejase inalterada la normativa de 1926 en orden a la no inclusión en el acta de elementos distintos de los puramente fácticos. No encuentro tampoco un claro fundamento para ello en la declaración según la cual las actas de invitación se asimilan a declaraciones o partes de alta. Como hemos visto, tal declaración no tiene otra finalidad que justificar, de una manera más o menos "objetiva", la no imposición de sanciones en caso de conformidad del contribuyente. Por eso no me parece un sólido apoyo que desvirtúe la afirmación básica y fundamental de que la "invitación" se refiere a la conformidad del contribuyente con la rectificación de su situación tributaria, lo que evidentemente implica la consideración de elementos de Derecho (59). Justamente esta es una de las novedades capitales de las actas de invitación, junto con la supresión de la posibilidad de que el contribuyente formule alegaciones ante la Administración de Rentas Públicas, a fin de agilizar el procedimiento de gestión. De forma y manera que la Administración gestora ha de dictar la liquidación contando con sus propios datos y con los que le suministra la Inspección encargada de la comprobación conjunta con el contribuyente.

Así las cosas, la "rectificación" de la situación tributaria contenida en el acta de invitación es esencialmente una propuesta de liquidación (60), ya que debe pasarse "a la Administración de Rentas Públicas para su liquidación y tramitación" (art. 1º de la Real Orden de 23 de septiembre de 1927). Así se explica, además, que el acta no sea impugnabile pero sí la liquidación que de ella se deriva (61). En efecto, aunque la precitada Orden de 1927 no alude para nada a la impugnabilidad de este tipo de actas, la conformidad que el contribuyente presta no le priva de recurrir posteriormente contra el acto de liquidación, tal como expresamente se reconoció en la Ley de 28 de marzo de 1941, al disponer en su artículo 2º: "Las actas de invitación autorizadas con la conformidad del contribuyente no podrán ser impugnadas por éste, que, no obstante, podrá reclamar en vía económico-administrativa contra los acuerdos dictados por la Administración como efecto del acta en cuanto no sean consecuencia legal de dicho documento" (62).

"Este texto —escribe Cervera— fijará durante un buen tiempo los términos en que se plantea el tema de la impugnación de las actas de invitación; se distingue, según se ha visto, entre el contenido de las actas —inimpugnable dada la conformidad prestada— y los acuerdos posteriores —singularmente, el acto administrativo de liquidación—; este último será siempre impugnabile y el recurso será o no estimado en función de su concordancia con el contenido del acta" (63).

El problema de la limitación del contenido de las actas se plantea de forma completamente distinta, como es claro, para las actas que no sean de invitación. Ninguna cuestión plantean las actas que hoy llamaríamos de comprobación conforme, a las que se refiere el apartado a) del ar-

título 61 de la Orden de 13 de julio de 1926 (acta modelo número 8). En cuanto a las actas de disconformidad o de constancia de hechos —la denominación, desde luego, es bien significativa— a que se refiere el artículo 61, apartado b) de la citada Orden de 1926 y el artículo 3º de la Orden de 23 de septiembre de 1927 (que se remite a aquélla), en este tipo de actas (modelo número 9) el Inspector se limita a hacer constar los hechos que originan la discrepancia entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por él, debiendo proponer en un informe en pliego unido al acta la liquidación que a su juicio deba practicarse, entre otras circunstancias (art. 62, del Reglamento de 1926).

Retomando el hilo de nuestro discurso, la ley de 28 de marzo de 1941, además de declarar expresamente el carácter firme de las actas de invitación, ratifica la no limitación del contenido de las actas a elementos de hecho al referirse a los casos en que en el "acta se reflejen bases impositivas" (art. 1º). El sistema de sanciones no se ve ciertamente fortalecido con esta Ley, pues en ella se dispone que "toda cuota a liquidar en virtud de gestión inspectora reflejada en el 'acta de invitación', que autorice con su conformidad el contribuyente, sufrirá un recargo del 10 por ciento para el Tesoro". La Ley no se atrevió a hablar de sanciones y opta por un "recargo" que no es más que un tímido intento de que la actuación infractora del contribuyente no quede impune; timidez que —dice Ferreiro— se refleja tanto en el monto de la sanción como en su propia calificación, configurándose más bien este recargo "como una sanción civil de tipo resarcitorio, quizá teniendo en cuenta que la actuación contraria a la ley del contribuyente causa en todo caso un perjuicio económico a la Hacienda derivado de la necesidad de actuación de los órganos inspectores y del posible retraso en el cobro" (64).

La Orden Ministerial de 18 de diciembre de 1954 (65) con mayor claridad aún se refiere a la circunstancia de que el contenido de las actas de invitación no se limite a elementos estrictamente fácticos al disponer que la conformidad del contribuyente se refiere a "las bases impositivas propuestas por la Inspección" (art. 1º). Es por ello que la Administración gestora practica las liquidaciones "como consecuencia de las bases aceptadas en las actas de la Inspección", admitiéndose la impugnabilidad de las liquidaciones "solamente en cuanto a la indebida aplicación a las expresadas bases de la legislación fiscal vigente" (66). Por esta razón la Orden de 18 de diciembre de 1954 ha sido denominada de firmeza de las bases admitidas en conformidad.

Asimismo, la precitada Orden contempla la posibilidad de que la conformidad prestada por el contribuyente a las actas de invitación no se extienda a todo su contenido, sino únicamente a una parte ("conformidad, en todo o en parte"). Tal posibilidad —afirma el redactor de la Orden en el Preámbulo— venía contemplada en la Ley de 20 de diciembre de 1952 —llamada de Inspección de los Tributos, pero reformadora en realidad del sistema de sanciones, como hemos dicho ya— al prever en su artículo 1º, apartado c), que el contribuyente, en una misma acta de la Inspección podrá conformarse con parte de ella y discrepar de la otra, permitiendo que el expediente que de esta acta se derive sea objeto de calificación distinta para las bases aceptadas por el contribuyente, que para aquellas otras en que no manifestó su conformidad (67).

Y así llegamos a la Ley General Tributaria, de la que se ha dicho frecuentemente que, aun con todo lo anterior, fue la que asestó el golpe definitivo al principio subyacente en la normativa de 1926 (68).

Al señalar el contenido de las actas de inspección la Ley General Tributaria se refiere en su artículo 145, 1, c) a la "regularización de las situaciones tributarias que estime procedentes". Tal regularización no puede ser "sino la incorporación a la misma acta, no ya de los datos o elementos que permitiera a los órganos de gestión girar la liquidación, sino que avanza plenamente en la vía de extender el contenido de las actas --es decir, las funciones de los órganos de inspección-- hasta el acto mismo de liquidación" (69).

La parquedad y consciente indeterminación de la normativa de nuestra Ley General Tributaria en materia de inspección es, desde luego, palmaria (70). Así, mientras el artículo 144 dispone que las actuaciones de la Inspección de los Tributos se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas y definitivas, el artículo 145 se refiere sin más a las actas de inspección, y en ningún otro artículo nos ofrece una distinción entre ambas clases de actas. La pregunta surge por sí sola: la regularización de las situaciones tributarias que el Inspector estime procedentes, ¿puede contenerse tanto en actas previas como definitivas, o sólo en las de esta última categoría?. En la Ley General Tributaria lo que caracteriza al acta de Inspección es que en ella se recoge el resultado de la actuación inspectora; el contenido del acta (art. 145,1) se atribuye a ésta genéricamente, siendo común, por tanto, a actas previas y definitivas (71).

La regularización de la situación tributaria que el Inspector estime procedente puede dar lugar a una liquidación provisional o a una liquidación definitiva. Se tratará de una liquidación definitiva cuando medie la comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, como dispone el artículo 120, 2, a) de la Ley General Tributaria

(72). Pero "de ello no debe deducirse que cualquier actuación inspectora documentada en acta haya de conducir forzosamente a una liquidación definitiva. Ni la Inspección viene obligada a desarrollar el conjunto de sus actuaciones —a veces necesariamente complejas— en unidad de acto, ni debe renunciar a plasmar documentalmente los resultados parciales a que puede llegar en cuanto a determinados elementos del hecho imponible. Hemos de entender, pues, que no cualquier comprobación, sino sólo la comprobación completa y suficiente, que se plasma en acta definitiva, da lugar a liquidación definitiva" (73). En los demás casos, las liquidaciones serán provisionales, pudiendo tratarse de provisionales a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales (art. 120, 3 de la Ley General Tributaria) (74). En definitiva, lo que la Ley Ley General Tributaria viene a decirnos es que de las actas definitivas se derivarán normalmente liquidaciones definitivas, mientras que las actas previas darán lugar a liquidaciones provisionales (75).

No obstante, a nuestros efectos, la distinción fundamental entre las actas deriva del hecho de que el contribuyente preste o no su conformidad. Aunque la cuestión es discutible creo que puede asimilarse sustancialmente el acta con conformidad del contribuyente al acta de invitación (76). Las actas sin conformidad —de disconformidad, dice la Ley General Tributaria— determinarán la incoación del oportuno expediente administrativo (art. 146, 1). Sin embargo, teniendo en cuenta que la Ley persiste en el camino de la condonación automática de sanciones (art. 88, en su redacción originaria), condicionándola a la conformidad del contribuyente; dado que esa conformidad se presta a la propuesta de liquidación o, si se prefiere, a la rectificación de la situación tributaria, que el inspector formula; dado que las propuestas de regularización contenidas

en las actas solían ser confirmadas por las oficinas gestoras; dado que estas actas casi nunca eran objeto de impugnación posterior cuando se notificaba la liquidación resultante de las mismas y dado que el trámite de la notificación posterior a la incoación del acta y a la producción de la liquidación o acto administrativo podía incluirse en el mismo momento en que el sujeto pasivo o su representante estaba en contacto con la Administración en la persona del Inspector (esto es, en el momento de incoarse y firmarse el acta), se acudió a un procedimiento abreviado, según el cual, en el mismo documento (acta de Inspección) y en un solo acto, se hacían constar hechos, se hacían propuestas de regularización, se calificaban las infracciones, se aceptaban liquidaciones y se notificaban las mismas (77).

Nace así el procedimiento simplificado de liquidación, cuya primera regulación la encontramos en el Decreto de 8 de julio de 1965, posteriormente modificado por el Decreto de 24 de julio de 1969 —por el que se aprueba la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad—, pero sólo para acortar los plazos que en aquél se fijaban, sin alterar las disposiciones sustantivas de su régimen.

Según dispuso la Orden Ministerial de 16 de agosto de 1965, el régimen procedimental previsto en el Decreto de 8 de julio sólo era de aplicación al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y al Impuesto sobre el Lujo. De manera que, en tanto no se verificara su extensión a los demás tributos del sistema, subsistía el acta de invitación (78).

Tal procedimiento, previsto para las actas definitivas, consistía esquemáticamente en lo siguiente:

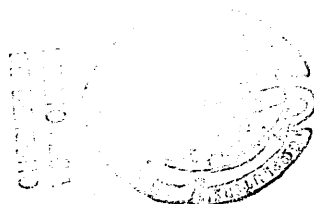


- El Inspector actuario debía consignar en las actas definitivas las liquidaciones que estimara procedentes para regular la situación tributaria objeto de investigación o comprobación, con expresión de la cuantía total de la deuda tributaria y de la conformidad o disconformidad del contribuyente, especificándose en su caso si la conformidad prestada se extiende a la regularización de la situación tributaria y a las liquidaciones en ella practicadas.

- Si el sujeto pasivo prestaba su conformidad a la liquidación propuesta por la Inspección, esta debía notificarle formalmente que si no le fueren comunicados por la Administración reparos a la liquidación propuesta en el plazo de un mes (cuarenta y cinco días en el texto del artículo 2º, 1, del Decreto de referencia), "se entenderá que dicha Administración gestora confirma íntegramente la propuesta de referencia y que esta última tiene el carácter de liquidación definitiva", procediendo, en consecuencia, el correspondiente ingreso.

- La Administración gestora podía modificar la propuesta de liquidación contenida en el acta definitiva y notificarlo así al particular, "si apreciara error aritmético o aplicación indebida de las normas legales". Antes esta "nueva liquidación" (art. 2º, 4 del Decreto de 1965), el sujeto pasivo podía manifestar su conformidad —ingresando el importe de la deuda tributaria— o su disconformidad. En este caso, debía iniciarse el expediente al que se refiere el artículo 146 de la Ley General Tributaria, con el fin de que ambas partes aleguen y prueben los argumentos que apoyan sus derechos.

- Contra la liquidación que finalmente se acuerde cabe recurso de reposición, económico-administrativo y, finalmente, contencioso. Pero se



establece que "no podrán ser objeto de impugnación por parte del sujeto pasivo las circunstancias de hecho a las que hubiera prestado su conformidad en el acta de Inspección, salvo prueba de que al hacerlo incurrió en error de hecho". Se establece también que la conformidad prestada por el sujeto pasivo tendrá la eficacia probatoria prevenida en el artículo 117 de la Ley General Tributaria.

La innovación sustancial de este procedimiento es la previsión del acto presunto de liquidación (79). En efecto, utilizando la técnica del "silencio positivo", se dispone que la no actuación de la oficina liquidadora en un plazo determinado suple al acto administrativo de liquidación expreso de la propia oficina. Además, ello supone una "confirmación", jurídicamente importante, por parte de la oficina gestora, que indica que el acto de liquidación en sentido propio (80) emana de los órganos de gestión, no de la Inspección (81).

La simplificación fundamental del procedimiento regulado en el Decreto de 1965 es esta confirmación por silencio de la propuesta de liquidación aceptada por el contribuyente, a la que obviamente debe seguir el correspondiente ingreso. Por lo demás, tal régimen no es sino el desarrollo del acta definitiva a que se refiere la Ley General Tributaria (82).

Así las cosas, el Decreto de 8 de julio de 1965 no hizo más que confirmar y desarrollar unas funciones de la Inspección que ya se encontraban previstas en la Ley General Tributaria (83). Cuestión distinta es que de la normativa descrita se derive --como hace Clavijo-- que "este procedimiento no atenta en nada contra el principio de especialidad orgánica... ni rompe sustancialmente el esquema en cuatro fases del procedi-

miento normal de liquidación: existe una fase de comprobación y otra de liquidación, con la característica de que el acto es presunto" (84).

A mi juicio, la trascendencia de la confirmación por silencio de la propuesta de liquidación formulada por la Inspección --que otorga al acto de liquidación un carácter esencialmente "formal"-- es mayor que la que el profesor Clavijo le atribuye (85). En el esquema descrito es difícil separar fase de comprobación de la fase de liquidación, que aparecen en la práctica desarrolladas en una sola actuación administrativa: la del Inspector actuario. Por otro lado, no sé hasta qué punto puede entenderse que la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección --aunque se trate de una propuesta-- no rompe la especialidad orgánica. Por el contrario, como ha señalado el profesor Martín Delgado, cuya opinión en este punto comparto, "me parece que puede afirmarse que esta ruptura estaba en la mente del propio legislador. Una buena prueba de ello es cómo el artículo 2º, 4 del propio Real Decreto habla de una "nueva liquidación" para referirse a la que realiza la Administración gestora como distinta de la "propuesta" por la Inspección. Aunque se trate de un error formal (86), se da carácter de liquidación a ambas (87). Por lo demás, aunque esta asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección de los Tributos no es sino la continuación de una tendencia ya iniciada en el año 1927, es importante y jurídicamente significativo el que expresamente se aluda a la "propuesta de liquidación formulada por la Inspección del Tributo".

Ahora bien, es posible encontrar un punto de las nuevas disposiciones en el que, a mi entender, cabe apreciar una "ampliación" de tales funciones, o, más exactamente, un "recorte" de las competencias de las

oficinas gestoras. Me refiero a la facultad de la Administración gestora de modificar la propuesta de liquidación (88), que se limita a la apreciación en ésta de "error aritmético o aplicación indebida de las normas legales". Aunque tales supuestos coinciden sustancialmente con los motivos en base a los cuales se permite al sujeto pasivo impugnar la liquidación derivada del acta de invitación a la que dió su conformidad, ya dijimos en otro lugar que este aspecto (que mira al contribuyente, que puede conformarse o no con la liquidación practicada por la oficina gestora, pero que sólo puede oponerse a ella por unos motivos determinados) debía diferenciarse de lo que eran las competencias de la Administración gestora en orden a la aceptación o rectificación del contenido del acta, aspecto sobre el cual ninguna limitación o restricción encontramos en la legislación predente ((89).

Este procedimiento de liquidación --previsto, como quedó indicado, para las actas definitivas y concretado al ámbito del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo--, se extendió "a las actas previas y a las consiguientes liquidaciones a cuenta o complementarias", por el Real Decreto de 24 de febrero de 1976 (art. 1º). "Con este Real Decreto, pues, el procedimiento anteriormente descrito será de aplicación no sólo a las actas definitivas formalizadas por la Inspección, sino también a las previas, cuando su 'propuesta de liquidación' determine ingresos a cuenta o complementarios en el Tesoro por aceptar parcialmente el sujeto pasivo la 'propuesta' de regularización de su situación tributaria o por limitarse la comprobación inspectora a determinados elementos del hecho imponible" (90).

En el mismo año se dictó el Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio,

en cuyo Preámbulo se afirma que "ha llegado el momento de coronar la simplificación del procedimiento de gestión tributaria" iniciado por el Decreto 2037/1965, de 8 de julio, aplicándose ya el procedimiento simplificado de liquidación a todos los tributos, salvo a los Impuestos Generales sobre las Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Disposición final primera del citado Real Decreto). Las normas sobre formalización de actas de Inspección previstas en este Real Decreto tampoco eran aplicables a las formalizadas en los recintos aduaneros (art. 2º, 3 del Real Decreto 1920/1976).

Aunque es indudable que el precedente inmediato del Real Decreto 1920/1976 se encuentra en el Decreto de 1965, entre ambas disposiciones existen importantes diferencias, que han sido puestas de relieve por el profesor Clavijo (91). Siguiendo a este autor, el procedimiento simplificado configurado en este Real Decreto consiste esencialmente en lo siguiente (92):

- En los supuestos de autoliquidación por parte del sujeto pasivo se prescinde de la liquidación provisional, y las oficinas gestoras se limitan a realizar un examen de las liquidaciones presentadas con el único fin de corregir los posibles errores materiales o de hecho padecidos al practicarse la autoliquidación. Si no se aprecian "errores materiales" se procede a la anotación en los ficheros y registros del control de las declaraciones y, sin más trámite, se remiten a la Inspección de los Tributos.

- El Inspector actuario debe consignar en las actas previas o definitivas las liquidaciones —no las propuestas de liquidación— que estime procedentes para regularizar la situación tributaria objeto de comprobación o investigación, con expresión, claro está, de la cuantía de la obli

gación tributaria, así como de la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo, tal como previene el artículo 145, 1, d) de la Ley General Tributaria, especificándose en su caso si la conformidad prestada se extiende a la regularización de la situación tributaria y a las liquidaciones en ellas practicadas.

- Si el sujeto pasivo presta su conformidad a la liquidación practicada por la Inspección (93) "se dará por notificado de su obligación de ingresar en el Tesoro Público el total importe de la deuda tributaria liquidada en la propia acta, en los plazos que previene el artículo 20, 2 del Reglamento General de Recaudación, bajo apercibimiento de su exacción por la vía de apremio y disfrutando, en su caso, de la condonación automática de las multas según establecen las disposiciones vigentes" (art. 3º, 1 del Real Decreto 1920/1976).

- Las actas previas o definitivas formalizadas con expresa conformidad del sujeto pasivo serán entregadas dentro de los tres días siguientes al Servicio Provincial de Informática para el procesamiento de la Información. En igual plazo de tres días el Servicio de Informática remitirá los documentos a la oficina gestora, Sección de Caja de la Delegación de Hacienda y a la Intervención a efectos contables.

- Las oficinas gestoras, en el plazo de ocho días naturales siguientes a la recepción de los expedientes, proceden a su examen, remitiéndolos a la Intervención si los encontrara conformes, la cual procederá a la fiscalización de la liquidación practicada por el Inspector en el acta, pudiendo poner en conocimiento de la Administración, en el caso de que existan, los reparos que estime oportunos dentro de los cinco días

siguientes al de recepción de los expedientes.

- Si la Administración gestora, por su propia actuación o como consecuencia de los reparos formulados por la Intervención, apreciare en la liquidación practicada en el acta de Inspección error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes, deberá modificar dicha liquidación y procederá, dentro del plazo de un mes, a partir de los diez días hábiles siguientes al de la fecha de instrucción del acta de que se trate, a notificar su acuerdo al sujeto pasivo, para que en el plazo de quince días exprese su conformidad con la nueva liquidación o bien formule su disconformidad.

- Si transcurre el plazo de un mes sin que la oficina gestora haya acordado la iniciación del expediente, la liquidación practicada en el acta de Inspección de los Tributos tendrá el carácter de definitiva (94).

- Por último, contra las liquidaciones practicadas por la Inspección de los tributos o por la oficina gestora, cabe la impugnación por los medios reconocidos en los artículos 160 y siguientes de la Ley General Tributaria. Pero, siguiendo el criterio tradicional, "no podrán ser objeto de impugnación por parte del sujeto pasivo los elementos y demás circunstancias integrantes del respectivo hecho imponible a que hubiere prestado su conformidad en el acta de la Inspección de los Tributos, salvo prueba de que al hacerlo incurrió en error de hecho" (art. 3º, 6 del Real Decreto).

Con este procedimiento las facultades liquidadoras de la Inspección aumentan considerablemente, al tiempo que desaparece la fase de liquidación provisional, como tal fase, dentro del procedimiento de gestión (95).

La Inspección de los Tributos no formula ya propuestas de liquidación, sino que practica auténticas liquidaciones, cuya conformidad por el sujeto pasivo suple además a la notificación de aquéllas ("se dará por notificado", dice el artículo 3º, 1 del Real Decreto), lo que constituye una importante diferencia con el Real Decreto de 1965 (96), en el que la Inspección notificaba "formalmente" que si "no le fueran comunicados por la oficina gestora reparos a la liquidación propuesta en el plazo de un mes, se entenderá que dicha oficina gestora confirma la propuesta de referencia...".

Las oficinas gestoras se limitan a fiscalizar los posibles errores materiales en que haya podido incurrir el sujeto pasivo al realizar la declaración-liquidación y --al igual que en el Decreto de 1965-- a fiscalizar las liquidaciones (antes, propuestas, ahora ahora verdaderas liquidaciones) de la Inspección, en orden a la apreciación de error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes; si bien en estos casos ha de instruir expediente administrativo con audiencia del interesado, mientras que el Decreto de 1965 podía rechazar la propuesta de liquidación contenida en el acta y dictar acto de liquidación no acomodado a ella, sin necesidad de instruir nuevo expediente (97).

Es de resaltar que aunque del tenor literal del artículo 1º del Real Decreto de 1976 pudiera desprenderse otra cosa ("se prescindirá de la práctica de la liquidación provisional"), de lo que se prescinde es de la liquidación provisional como tal fase autónoma, con sustantividad propia, pero no del acto de liquidación provisional, esto es, de la práctica de una liquidación que puede ser modificada por la Administración sin necesidad de recurrir a los medios extraordinarios de revisión. Así

se desprende de manera inequívoca del artículo 3º, 4 al disponer que transcurrido el plazo de un mes sin que la oficina gestora haya acordado la iniciativa del expediente "rectificador" de la liquidación practicada en el acta de Inspección, ésta "tendrá el carácter de definitiva", luego hasta entonces no puede ser sino una liquidación provisional (98). Asimismo, si el acta se extiende con el carácter de previa o es "impugnada" por el sujeto pasivo (99), la liquidación contenida en el acta es una liquidación provisional, ya si no es así ¿qué otra cosa puede ser esta excepción al carácter de liquidación definitiva por el transcurso de un plazo de tiempo?. En definitiva, las liquidaciones practicadas por el Inspector actuuario, en el procedimiento previsto en el Real Decreto 1920/1976 son verdaderas liquidaciones, pero liquidaciones provisionales, que devienen definitivas, como norma general, por el transcurso de un mes.

La legalidad del Decreto de 16 de julio de 1976 fué combatida por un sector de la doctrina (100), en base, sustancialmente, a una "extralimitación sustancial de la potestad reglamentaria de la Administración financiera, al prescindir de la liquidación provisional sin autorización expresa", en contra del artículo 120, 2, a) de la Ley General Tributaria, y por atentar contra el principio de jerarquía normativa, al ir contra el procedimiento de liquidación previsto en los Textos Refundidos de los Impuestos y en la Ley General Tributaria, a los que, sin embargo, "desarrolla" (101).

No obstante, esta acusación de ilegalidad no pasaría de ser una manifestación doctrinal, aunque sin duda marcó lo que habría de ocurrir después. En efecto, como es sabido, el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, que reguló un nuevo procedimiento de la gestión tributaria, fue

declarado nulo por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de abril de 1984.

El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias (102), junto con las disposiciones que lo desarrollaron --la Orden de 26 de mayo de 1982, y la Resolución de 30 de julio del mismo año, por la que se daban instrucciones para la aplicación de dicha Orden y se aprobaban los modelos de actas de Inspección-- configuraban un procedimiento de liquidación cuya principal diferencia --a los efectos que aquí consideramos-- respecto al regulado en el Real Decreto 1920/1976, estriba en que las funciones que antes realizaban las oficinas gestoras (Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, según el Real Decreto de 20 de febrero de 1979, que reorganizó la Administración Territorial de la Hacienda Pública) se encomiendan a la Dependencia de Inspección (103). El citado Real Decreto de 20 de febrero de 1979 había creado esta Dependencia de Inspección de Hacienda (art. 14, 1), como un órgano de las Delegaciones de Hacienda, que ejerce, entre otras facultades, "las previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria" y "cualesquiera otras atribuidas por disposiciones legales o reglamentarias" (art. 18 del Real Decreto de 20 de febrero de 1979). Elementos personales de este órgano son: el Inspector Jefe de la Dependencia y los Inspectores de Hacienda adscritos a la Delegación con funciones de tales.

Pues bien, como digo, la innovación fundamental del procedimiento de liquidación previsto en el Real Decreto 412/1982 radica en la atribución a la Dependencia de Inspección y, más concretamente, al Inspector Jefe de la misma, de competencias que hasta entonces desarrollaban las

Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes.

En lo esencial, el procedimiento configurado en este Real Decreto y en las disposiciones que lo desarrollaron se puede reconducir a los siguientes extremos (104):

- Actas de conformidad. Si el sujeto pasivo prestaba su conformidad a la liquidación practicada en el acta, el Inspector actuario lo hacía constar en ella y le entregaba un ejemplar de la misma, dándose el contribuyente así por notificado de su contenido, y entendiéndose que la conformidad se extendía no sólo a los hechos recogidos en el acta, sino también a todos los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. En este caso, el sujeto pasivo debía ingresar el importe de la deuda liquidada en el acta, salvo que se produjera la impugnación de la misma, conforme a lo prevenido en el artículo 7º, 1 del Real Decreto.

La Dependencia de Inspección, en el plazo de un mes, podía iniciar expediente administrativo, oyendo al interesado, si apreciara en el acta error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes, o si el acta tuviere defectos de forma o se hallase incompleta.

Transcurrido el plazo de un mes sin que se hubiera acordado la iniciación del expediente, la liquidación practicada en el acta adquiere el carácter de definitiva, salvo que en ella se haga constar que el acta tiene carácter de previa.

- Actas de disconformidad. En estas actas se expresaban, con el detalle preciso, los hechos y, sucintamente, los fundamentos de derecho en los que se basaba la liquidación que se proponía, sin perjuicio de que

en el informe ampliatorio que posteriormente había de evacuar el Inspector, se desarrollasen dichos fundamentos. Incoada el acta, se hacía entrega de un ejemplar al contribuyente, haciéndole saber que en el plazo de ocho días, a partir del décimo siguiente a la fecha en que se hubiera extendido el acta, podía formular por escrito sus alegaciones ante la Dependencia de Inspección. El Inspector actuario remitía también, por su parte, al Inspector Jefe, un ejemplar del acta, con su informe, en los diez días siguientes a la fecha de aquélla.

Recibidos el acta e informe y el escrito del particular, el Inspector Jefe, a propuesta de la Oficina Técnica de la Inspección --unidad funcional sin nivel orgánico, integrada en la Dependencia de Inspección, y creada por el Real Decreto 412/1982, en su artículo 10--, dictaba el correspondiente acto de liquidación (105).

- Acta con prueba preconstituida. En este tipo de acta se expresaba en qué consistía tal prueba, a la vez que se acompañaba el informe del Inspector que la extendía. Esta acta, junto con el informe, así como la iniciación del expediente, se notificaba al sujeto pasivo, para que alegase lo que estimara oportuno ante la Dependencia de Inspección.

El Inspector Jefe, a la vista de las alegaciones efectuadas, dictaba el correspondiente acto de liquidación.

- Actas previas. Las actas previas determinaban siempre liquidaciones de carácter provisional, a cuenta, parciales o complementarias.

Procedía la incoación de acta previa en los casos en que el sujeto pasivo aceptara parcialmente la propuesta de regularización que le formulaba la Inspección, así como en los supuestos en que el hecho imponible

del impuesto objeto de la comprobación estuviese comprendido en alguno de los supuestos señalados en el artículo 6º, 3 (106). Tanto en caso de conformidad como de disconformidad podía impugnarse el acta ante la Dependencia de Inspección, y finalizado el expediente "se propondrá al Inspector Jefe la resolución que proceda" y éste "dictará el correspondiente acto administrativo de liquidación".

- Estimación indirecta. El acto de liquidación lo dictaba el Inspector Jefe, previa propuesta de la oficina técnica sobre la correspondiente regularización de la situación tributaria.

Como ha señalado Palao (107), "si comparamos el RD con la situación anterior a su promulgación, advertiremos que sus disposiciones no representan una innovación tan profunda como a primera vista pudiera parecer". Lo que el Real Decreto hace es transferir "a la Inspección las facultades que todavía conservaban las oficinas gestoras: 1ª. La de incoar un expediente en el plazo de un mes cuando advirtiesen en la liquidación contenida en el acta error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes, y 2ª. La de resolver los expedientes incoados por actas de disconformidad" (108).

La legalidad de estas disposiciones fue puesta en duda por Palao, quien si bien no advierte en ella vicios fundados de legalidad desde la perspectiva de estar en contradicción con alguna otra norma de rango superior, entiende que la acusación de ilegalidad puede realizarse desde las dos perspectivas siguientes: primera, desde la inexistencia de una habilitación legal para la promulgación del Real Decreto; y, segunda, desde la compatibilidad con el principio de legalidad tributaria de las facultades de disposición sobre la obligación tributaria que se otorgan

a la Inspección (109).

Sobre la justificación material de las nuevas normas, el profesor Palao emite un juicio negativo por dos razones: la primera, por lo que considera una merma de las garantías del contribuyente, pues "la atribución de las competencias que antes pertenecían a las oficinas gestoras, al Inspector Jefe de la correspondiente Dependencia" supone una separación de personas "que no es equiparable... a la anterior separación de órganos. Quien dicta el acto administrativo sigue siendo la Inspección de los Tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior de éste. Pero aun admitiendo que la garantía residiera en la separación personal, no cabe duda de que resulta debilitada al pertenecer el Inspector actuuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre aquéllos relaciones de jerarquía. Cabe presumir con algún fundamento que pocas veces discrepará el Inspector Jefe de las liquidaciones practicadas por sus subordinados" (110).

Con todo, la objeción fundamental --continúa el citado profesor-- es si los Inspectores deben realizar funciones liquidadoras en sentido amplio, "cosa que ya sucedía en amplísima medida bajo la vigencia de las normas anteriores al RD" (111).

La Sala quinta del Tribunal Supremo, en la Sentencia de 24 de abril de 1984, falló estimar el recurso interpuesto por la Asociación de Técnicos de Hacienda, contra el reiteradamente citado Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, y los artículos 15 y 17 y la Disposición Adicional del Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 34/1980, de Reforma del Procedimiento Tributario.

En esta Sentencia se sienta criterio sobre la distinción y distribución de las funciones de inspección y liquidación en la Ley General Tributaria, que, en opinión del Tribunal Supremo, "no queda sometida a la libre discrecionalidad de la potestad organizatoria de la Administración, y ello ni invocando necesidades de conveniencias del servicio, ni sobre la base de la eficacia y celeridad de la acción administrativa, salvo que por otra disposición con rango de ley se alteren aquellos principios que, como de orden público, han de ser respetados". Los principales considerandos de la citada Sentencia son del siguiente tenor (112).

"CONSIDERANDO (segundo): Que para determinar la naturaleza del Real Decreto 412/1982, objeto de impugnación, preciso será examinar si en la Ley General Tributaria se ha establecido un mecanismo acabado de rango normativo en relación con el procedimiento de gestión tributaria, que exija en este supuesto llegar a un caso de "reserva de Ley en sentido formal", o si por el contrario, se contienen en la Ley cláusulas de autorización o delegación que permitan a la Administración regular por sí dicha materia; y como en dicha Ley General Tributaria y en sus artículos 101 y siguientes se regula precisa y minuciosamente el procedimiento de gestión tributaria y, en los artículos 9.1.c) y 17.a) del mismo texto legal se alude a un Reglamento general de gestión, puede afirmarse fundadamente que el Decreto impugnado es un Reglamento ejecutivo de la Ley, con cuyo carácter hay que entender el artículo 91 de ésta, cuando establece que "la competencia por razón de la materia de los distintos órganos, sean de liquidación y recaudación o de resolución de recursos, se determinará en sus respectivos Reglamentos", artículo éste que no puede entenderse como una delegación legislativa, ni tampoco como una deslegalización de la materia organizativa, sino simplemente como indica la parte recurrente, como simple manifestación de una remisión normativa específica, a aquellas reglas que con carácter subordinado y de mero desarrollo ejecutivo —y, por tanto, sin introducir innovaciones en el sistema— dicte la Administración.

"CONSIDERANDO (tercero): Que, por tanto, el principio que decidirá la legalidad o no del Decreto impugnado será el de "contrarius actus", según el cual una materia regulada por la Ley con carácter imperativo no puede ser regulada reglamentariamente sin la oportuna deslegalización de aquélla, pues la naturaleza puramente ejecutiva del Decreto lleva como exigencia que la reglamentación de la materia en él establecida no afecte al acontenido sustancial de la Ley que pretende desarrollar, por ser principio fundamental que la potestad reglamentaria de la Administración tiene unos límites íntimamente ligados al principio de legalidad, consecuencia del cual no puede nunca disponer sobre materias reservadas a las leyes, sin autorización del poder legislativo (reserva de Ley), ni tampoco dictar normas que infrinjan lo establecido en otras de rango superior (primacía de la Ley o de jerarquía de normas), por lo que para determinar si el Real Decreto 412/1982, incide en vicio de ilegalidad deberá procederse a un examen y análisis de su exposición de motivos y articulado, poniendo éste en contraste con el de la Ley General Tributaria, al presentarse el del Real Decreto objeto de referencia como de mero desarrollo ejecutivo del de la Ley mencionada.

"CONSIDERANDO (sexto): Que sin duda también conscientes los redactores del Decreto de las duras críticas dirigidas por la doctrina al deterioro que respecto de la separación entre los órganos de inspección y liquidación se había venido estableciendo, señalan igualmente en su preámbulo que nada sufren con ello (con la asunción por la inspección de las funciones de gestión) las garantías del administrado, pues aparte de la subsistencia de los procedimientos de revisión a que se refieren los artículos 153 a 159 de la Ley General Tributaria, así como la actuación de la Intervención en la esfera que le es propia, el hecho de que el acto administrativo se dicte por el superior jerárquico del Inspector actuario supone la eliminación de cualquier riesgo de unilateralidad de juicio; respecto de ello es de hacer notar que la referencia a los procedimientos de revisión de oficio y a la In-



tervención cabe considerarla más aparente, que con efectividad real, habida cuenta en los primeros del carácter esporádico de su empleo y de las limitaciones formales y materiales de éste, y en cuanto a la segunda, ya que se trata de un control de legalidad que en la mayoría de los supuestos devendrá imposible de ejecución, por la insuficiente distinción en el acta de los aspectos fácticos y jurídicos; si a esto se añade que debe tenderse a organizar la gestión interna de los asuntos fiscales, de tal manera que se consiga el grado mayor de posibilidad de acierto en la aplicación de las leyes desde "ab initio", sin fiarlo todo a la vía administrativa o jurisdiccional, un correcto funcionamiento de la Administración exige la diversidad de funciones y la especialización, por lo que la separación inspección-liquidación supondrá una garantía para el contribuyente al encomendarse a un órgano neutral, la oficina liquidadora, la resolución del procedimiento de gestión tributaria, teniendo presente los datos aportados por la Inspección y por dichos contribuyentes; garantía no equiparable a la establecida en tan aludido Decreto, en que la separación de personas sustituye a la antigua separación de órganos, al resultar que quien dicta el acto administrativo sigue siendo la Inspección de Tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior de éste; y, aun admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no habrá lugar a dudas que resultará debilitada al pertenecer el Inspector actual y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía.

"CONSIDERANDO (octavo): Que al analizar si en el Decreto impugnado se han resbasado o no los límites materiales establecidos en la Ley General Tributaria, habrá de partirse de las funciones que la misma atribuye a la Inspección de los Tributos, y si las funciones de gestión en sentido estricto también le corresponden, o, por el contrario, han de ser llevadas a cabo por órganos distintos; problema sobre el que es de señalar, que dicha Ley General Tributaria, vino a restablecer en su pureza el esquema de funciones ortodoxo en el procedimiento de gestión tributaria, al

al determinar que las actividades de comprobación e investigación constituyen, básica y exclusivaemente, el contenido de la función inspectora, en tanto que las de liquidación constituyen una fase separada que se encomienda a las oficinas técnicas liquidadoras o de relación con los contribuyentes; principio funcional recogido en el artículo 109 de la Ley General Tributaria y precisado en el artículo 140 de la misma, al establecer que corresponde a la Inspección de los Tributos: a) la investigación de los hechos imponibles para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración; b) la integración definitiva de las bases tributarias mediante la actuación de comprobación en los supuestos de estimación directa, y a través de las actividades inspectoras y de los estudios generales de actividades o profesiones, en los supuestos de estimación objetiva o por Jurados, y c) realizar por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a cabo acerca de los particulares o de otros órganos y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos; resultando claro, por ello, que dicha Ley General Tributaria atribuye a la Inspección funciones exclusivamente inspectoras: comprobación o investigación de los hechos imponibles, nunca de liquidación, sin que proceda objetar a esta interpretación que el artículo 145 de la propia Ley permite incluir en el acta "calificaciones jurídicas" al preceptuar que "en las actas de inspección que documenten el resultado de las actuaciones, se consigne... c) la regularización de las situaciones tributarias que estimen procedentes", ciertamente, porque tal regulación en lo que consiste —como pone de manifiesto una interpretación sistemática de la tan referida Ley General Tributaria—, es que en la propia acta se puede incluir una rectificación o propuesta de liquidación por parte del Inspector actuuario, pero nunca el acto de liquidación o liquidación en sentido estricto, entendida como una declaración de voluntad de la Administración financiera sobre el "an" y el "quantum" de la obligación tributaria que corresponde a órganos distintos de la Inspección.

"CONSIDERANDO (noveno): Que de lo anterior deriva que al preceptuar --como ya se ha señalado-- el Real Decreto objeto de impugnación y las disposiciones que lo desarrollaron (Orden Ministerial de 26 de mayo de 1982 y Resolución del Ministerio de Hacienda de 30 de julio siguiente), que la Inspección tiene, además de sus funciones propias, las de liquidación, se está atentando a lo establecido en la Ley General Tributaria y normas concordantes (Ley General Presupuestaria, artículos 26,2º y 93,2º), conculcando la misma --pues al estar regulada la materia por una disposición con rango de Ley, en atención al rango normativo de la misma, las innovaciones por vía de Decreto resultan inadecuadas, al ser sólo la Ley la que puede intervenir en ese ámbito material--, como también incluso lo ponen de manifiesto, tanto a) el fallido intento de reforma legal en el Proyecto de Ley de Reforma del Procedimiento Tributario, como b) principios procedimentales de orden público, el primero, porque en el proceso parlamentario de la que hoy es Ley 34/1980, de 21 de junio, cuando se intentaba dar base legal en el Proyecto que se envió a las Cortes a las funciones liquidadoras de los Inspectores tributarios, y para ello se consignaba un artículo --el 8º,1º--, concebido en los términos de que "la Inspección de los Tributos, en relación con los impuestos que tengan establecidos el régimen de autoliquidación, podrá dictar en el desempeño de sus funciones los actos administrativos de liquidación que procedan", al ser el mismo objeto de enmiendas por diversos grupos parlamentarios, que invocaban, en síntesis y fundamentalmente, aludiendo a principios de legalidad y seguridad jurídica, la necesidad de que la Inspección y la gestión continúen separadas por se funciones diferentes y para una mejor garantía jurídica de los contribuyentes determinó que dicho artículo fuese eliminado en el dictamen de la Comisión de Hacienda del Congreso, por lo que es lógico que si no prosperó a través de esa norma con rango de Ley --cuya misión no era otra que reformar el procedimiento tributario establecido en la Ley General Tributaria--, esta asunción de normas liquidadoras por parte de la Inspección no se puede por la vía de Reglamento atri-

bufrselas, porque tal medida supondrá una violación del principio de jerarquía normativa --a lo que se pudiera añadir una contradicción a la voluntad legislativa, que se manifestó negativamente sobre la aludida asunción en el proceso parlamentario de la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario.

"CONSIDERANDO (décimo): Que esto es así también se desprende de principios procedimentales de orden público, en cuanto que en el procedimiento de gestión tributaria la Ley reguladora del mismo ha querido configurar no una estructura simple, sino compleja, con dos fases perfectamente diferenciadas, encomendadas a órganos distintos, pues ello se desprende tanto del artículo 90 de la misma como de la sistemática legal empleada, en la que en su Título III dedica el Capítulo I a los órganos administrativos de gestión tributaria y, por el contrario, en el Capítulo VI se regula la actuación de los inspectores, precisando sus funciones privativas o peculiares, en el que ni una sola vez siquiera se emplea la palabra liquidación entre sus cometidos, por lo que la distribución de funciones que la Ley consagra, al repercutir directamente sobre los contribuyentes, configurando normas de procedimiento, que tienen también un aspecto garantizador, no puede estimarse sea una estructura que quede sometida a la libre discrecionalidad de la potestad organizatoria de la Administración, y ello ni invocando necesidades y conveniencias del servicio, ni en base a la eficacia y calidad de la acción administrativa, salvo que por otra disposición con rango de Ley se alteren aquellos principios, que como de orden público, y que hasta que esto último no suceda han de ser respetados, como está establecido por este Supremo Tribunal en sus Sentencias de 24 de mayo y 30 de octubre de 1978.

"CONSIDERANDO (undécimo): Que, por lo expuesto, como el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias, atribuye a la Inspección funciones liquidadoras en una amplia medida, lo cual entraña una ilegalidad, por violación de norma superior --Ley General Tributaria, y de

sus principios inspiradores—, en aplicación del artículo 9^º, 2^º de nuestro Texto Constitucional (principio de jerarquía normativa), de los artículos 26 y 28 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y artículo 47, 2 de la Ley de Procedimiento Administrativo, procede declarar la nulidad de pleno derecho del referido Decreto impugnado, ya que la Administración al ejercer la potestad reglamentaria no puede dictar disposiciones de tal índole que supongan infracción de otras establecidas en normas de superior jerarquía, por ser natural limitación de aquella potestad, la de no poderse contener en sus Reglamentos preceptos "contra legem".

La reacción de la doctrina, naturalmente, no se hizo esperar, manteniendo en ocasiones una postura crítica frente a los criterios sustentados en la Sentencia (113).

En realidad, la oposición al Real Decreto 412/1982, por parte de la doctrina, no se basa tanto en razones estrictamente "positivas", como "sustanciales". Así lo expresa con claridad el profesor Clavijo al escribir: "Es cierto que desde una concepción estrictamente positivista --en el sentido técnico y preciso de este vocablo-- se puede mantener lo que han escrito Banacloche y Mantero: no existe en la Ley General Tributaria ni un solo precepto que impida que la Dependencia de Inspección y la Inspección de los Tributos ~~puedan~~ dictar actos administrativos como consecuencia de actuaciones inspectoras". Pero, continúa el citado autor, el texto de la ley no es el criterio único y exclusivo de decisión jurídica; antes al contrario, superado el positivismo y el formalismo jurídico, una concepción sustancial del Derecho supone la invocación de los principios generales del Derecho que constituyen la expresión de unos principios objetivados en la lógica misma de las instituciones, en nuestro caso del pro-

cedimiento de liquidación como institución jurídica. Para Clavijo esta Sentencia se sitúa en la línea de concepción sustancial del Derecho financiero, y aborda con gran precisión "el complejo tema --eje de la Sentencia-- de la distribución-concentración de funciones (liquidación-inspección) en el procedimiento de liquidación, y más aún, si la Administración tiene discrecionalidad a la hora de organizar esta materia. La respuesta que da la Sentencia a esta cuestión, adoptando una postura principialista es que no; que en la L. G. T. se mantiene como principio del procedimiento la distribución de funciones liquidación e inspección, y que como tal, tiene un aspecto garantizador al repercutir directamente sobre los contribuyentes"; por consiguiente, no puede estimarse que sea una estructura que quede sometida a la libre discrecionalidad de la potestad organizatoria de la Administración (114).

He aquí el nudo gordiano de la cuestión: las garantías del contribuyente en el procedimiento liquidatorio y la presunción de que tales garantías sólo se salvaguardan mediante la doble separación funcional y orgánica, que es en realidad como se entiende el principio de especialidad orgánica en esta materia (115).

Verdaderamente no acierto a comprender por qué razón hay que aceptar ex neccesse que el control de la legalidad de la actuación inspectora por parte del Inspector Jefe prive de garantías al contribuyente o supone para éste menos garantía que si tal control lo ejerce la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes. ¿Acaso es éste el único órgano de la Administración financiera con garantías de imparcialidad y objetividad?. ¿Por qué razón objetiva hay que presumir que el Inspector Jefe discrepará de las liquidaciones practicadas "por sus subordinados" menos que aque-

lla Dependencia?. Sería interesante —y seguramente revelador— el comprobar cuántas actas de Inspección ~~habían sido rectificadas por~~ la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes y cuántas lo fueron por el Inspector Jefe durante la vigencia del Real Decreto 412/1982. Aunque no cuento con datos en este sentido, Mantero afirma que los dos años de aplicación de este Decreto significaron una actuación de los superiores mucho más severa --en cuanto a anulación o modificación de actas-- que cuando existía una oficina liquidadora situada en Dependencia distinta. Asimismo, afirma este autor que "el triste argumento" de que las relaciones de jerarquía entre el Jefe de la Dependencia de Inspección --el Inspector Jefe, que no tiene necesariamente que ser un Inspector de los Tributos-- y el actuario --que será un Inspector o un Subinspector-- impiden o debilitan la independencia del primero en el cumplimiento de sus funciones, es lo mismo que dudar dentro de cualquier relación jerárquica, administrativa o no, de cualquier Jefe o de cualquier subordinado (116).

Tampoco se comprende bien por qué razón el ejercicio de funciones comprobadoras y liquidadoras por parte de la Inspección priva de garantías al contribuyente y no ocurre lo propio cuando tal dualidad de funciones es ejercida por la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes. En efecto, tal Dependencia --en la fecha de la Sentencia-- no sólo llevaba a cabo funciones liquidadoras, sino también comprobadoras; v.gr., comprobación de valores en los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además, esta Dependencia (véase el artículo 17 del Real Decreto de 20 de febrero de 1979) recibe y examina documentos, resuelve recursos, realiza notificaciones, efectúa requerimientos, presta asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales..., y, sin embargo, aquí no se invoca el principio de es-

pecialidad. Es evidente que si la Ley General Tributaria consagra --como se afirma en la Setencia y por algunos autores-- la separación entre funciones inspectoras y funciones liquidadoras, sustrayendo la organización de esta materia a la potestad reglamentaria de la Administración por su incidencia en los derechos subjetivos del contribuyente, ello es tan válido y tan aplicable a la Dependencia de Inspección como a cualquier otra Dependencia. Por qué; entonces, se ataca la legalidad en el caso de la Inspección y no en los demás? ¿Por qué en un caso se atenta al principio de especialidad y no en el otro? "¿Cuál es esa sospecha de parcialidad que en nuestro Derecho sólo cabe imputar al Inspector de Hacienda? (117).

Por otra parte, y a la vista de la evolución que hemos descrito, cabe preguntarse si alguna vez en nuestro Derecho --aparte de en la mente del redactor de las Bases de 1926 y de parte de la doctrina-- la Inspección de los Tributos ha limitado sus funciones a las de comprobar e investigar. En realidad, nunca la Inspección ha ceñido su actuación a la de ser meros "veedores" de la Hacienda. Ya en el Reglamento desarrollador de las Bases de 1926 (art. 62 de la Orden de 13 de julio) el Inspector actuante informa a la Administración de Rentas Públicas, en pliego unido al acta, de los hechos en la misma consignados, proponiendo en su informe "la liquidación que a su juicio deba practicarse" y consignando "todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar el juicio de la Administración". Luego si proponen "liquidaciones" y consignan "razonamientos" no se confina a los Inspectores a constatar hechos y datos, aunque sea de cara a la propia Administración, y al margen de su relación con el contribuyente.

Igualmente, es necesario poner de manifiesto que la ordenación del

procedimiento de gestión en nuestro ordenamiento tributario no se ha basado en el principio de especialidad funcional. Antes al contrario, la atribución de funciones comprobadoras de los tributos a órganos ajenos a la Inspección ha sido tradicional en nuestro Derecho (118). Incluso en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 se concedían facultades de comprobación a las oficinas liquidadoras, "lo que demuestra —ha escrito Pueyo Masó— que las grandes líneas del procedimiento tributario, igual que acontece con el procedimiento administrativo general, han huido siempre en nuestro Derecho de la especialización funcional para basarse en la especialización orgánica. Es decir, no se han atribuido funciones especializadas a cada uno de los órganos administrativos, en nuestro caso, funciones comprobadoras e investigadoras en exclusiva a la Inspección Tributaria, funciones liquidadoras en exclusiva a los órganos liquidadores, sino que, por el contrario, se han atribuido funciones diversas, más o menos amplias, a los órganos administrativos. También es ésta la filosofía organizativa del procedimiento administrativo regulado en la Ley de Procedimiento Administrativo, en el que las tareas probatorias no se encomiendan por regla general a órganos distintos de los encargados de resolverlo (una de las pocas excepciones lo constituye el procedimiento disciplinario de los funcionarios)" (119).

Por lo demás, es claro que la complejidad del sistema tributario, el incremento de relaciones tributarias, la generalización de las autoliquidaciones, entre otras circunstancias --entre las que se encuentran la propia formación y configuración de los cuerpos de funcionarios que intervienen en el procedimiento--, impiden afirmar en la actualidad la virtualidad de un esquema "ideado" en 1926. La ordenación y configuración

del procedimiento de gestión, en orden a una racional y eficaz aplicación de los tributos exige respuestas adecuadas al momento presente. La situación ha sido descrita por el profesor Martín Delgado, cuya posición al respecto comparto sustancialmente:

"El llamado principio de la especialización orgánica --escribe el citado profesor-- ha discurrido por dos instancias que no siempre han sido concurrentes; de un lado, la mayor eficacia que la especialización hacía predicar de los órganos administrativos, y de otro, la excesiva vinculación a los principios garantistas. De la evolución experimentada por los órganos de la Administración tributaria creo que puede decirse que la acumulación de funciones por parte de los órganos de la Inspección, con la consiguiente y paulatina disminución de las funciones de la Administración gestora (oficina de liquidación), respeta ambos principios. Creo que puede afirmarse que los órganos de la Inspección están hoy muy lejos de ser exclusivamente fiscalizadores e investigadores y la cualificada preparación técnica de los funcionarios permite asegurar el satisfactorio desempeño de las funciones. Por otra parte, la separación de lo que conocemos como comprobación e investigación, por un lado, y liquidación en sentido estricto por otro, no es ya demasiado lógica en el estado actual de complejidad de las operaciones de cuantificación de la deuda y de proliferación de los conceptos jurídicos indeterminados. Para los contribuyentes siempre es preferible la unificación en los órganos de la Inspección con los lo que ha tenido relación en la fase de comprobación que no esperar a que otro órgano, con el que no tiene relación alguna, verifique su liquidación tributaria. Por otra parte, también será más fácil que la componente de equidad que debe tener toda liquidación --a pesar de su vinculación estricta a la legalidad-- sea apreciada por el

inspector que ha conocido íntegramente las circunstancias del supuesto de hecho que por otro funcionario a la vista de una propuesta y de un informe". Llama el autor la atención sobre la progresiva cualificación de los órganos inspectores y una correlativa degradación del nivel técnico de las oficinas gestoras (120), mientras que el esquema de 1926 se fundamentaba en una alta cualificación técnica de los funcionarios encargados de las tareas gestoras. Por ello, considera conveniente la asunción de tareas liquidadoras por parte de los órganos de la Inspección.

Respecto al aseguramiento y garantía del administrado --continúa Martín Delgado-- en el actual procedimiento se siguen manteniendo. Es cierto que la doctrina se ha pronunciado en sentido contrario, pero no se ofrecen demasiadas razones que abonen tal opinión (121). La única que parece sostenerse es la incluida en el Preámbulo del Real Decreto de 13 de julio de 1926: la circunstancia de no ser el Inspector ajeno a lo hechos, por encontrarse cerca de ellos, que es la propia de la pérdida de la pérdida de la serenidad, la ofuscación o el apasionamiento; por ello, se confía a otra oficina que, en principio, parece más ecuánime. Sin embargo, debe revisarse este concepto con que el legislador de 1926 quiso condicionar a la Inspección (122). Se trata de una pura apreciación que carece, como es claro, de base jurídica concreta.

A todo ello hay que añadir que el Derecho financiero --no lo olvidemos-- no es sólo un instrumento de garantías para el contribuyente. Este aspecto es, obviamente ineludible en un Estado de Derecho. Pero, igualmente, en el marco de un Estado social y democrático de Derecho ha de protegerse el aspecto garantista para la Administración financiera. Por decirlo gráficamente, del hecho de que los tributos hayan de gravar la capa-

cidad económica de los ciudadanos no se desprende que la finalidad del sistema tributario sea gravar esa capacidad económica; la finalidad del sistema tributario es allegar al Fisco los medios económicos necesarios para el sostenimiento de las necesidades públicas. Y en esta línea resulta interesante observar cómo el Derecho tributario, de ser concebido como una rama del ordenamiento eminentemente garantista de los derechos del contribuyente frente a posibles abusos del actuar administrativo, va entendiéndose como una ordenación del tributo que, en primera instancia, persigue la mejor y más eficaz aplicación de aquél, en el entendimiento de que con su exigencia lo que se intenta es la protección de los intereses colectivos, y su falta de cumplimiento en los términos previstos en la ley constituye un atentado contra los criterios de la solidaridad. En consecuencia, la ordenación del instituto jurídico del tributo y de las actuaciones que hacen posible su actuación ha ido alterando su esencia, y, mateniendo la salvaguarda de los intereses del administrado, se ha ido construyendo un Derecho tributario garantista de los intereses colectivos a los que debe de dar protección esta rama del ordenamiento.

En conclusión, no encuentro base sólida, desde una concepción sustancialista del Derecho financiero, para sostener que las funciones de comprobación y las funciones de liquidación que han de desarrollarse en el procedimiento de aplicación de los tributos hayan de ser ejercidas por órganos diferentes, y, por ende, no encuentro desde esta perspectiva motivos de ilegalidad en las disposiciones de referencia.

La conclusión tampoco es distinta si nos situamos en un plano "positivo".

En su redacción originaria la Ley General Tributaria describe y re-

gula funciones, pero no las atribuye a órganos o funcionarios concretos, materia dejada a la potestad reglamentaria y organizativa de la Administración (123).

En este sentido, pone de relieve Mantero la necesidad de distinguir entre lo que es la función inspectora y lo que son las funciones que realiza la Inspección (124). El artículo 140 de la Ley General Tributaria —argumenta Mantero en contra de la Sentencia— se limita a describir en qué consiste la función inspectora, aludiendo a la inspección de los tributos, con minúsculas, constando ya así en el Anteproyecto de Ley. Sin embargo, la Sentencia alude al artículo 140 de la Ley General Tributaria afirmando que en ella se regulan las funciones de la Inspección de los Tributos, con mayúsculas. Esto es, se confunde lo que es una descripción de las funciones inspectoras, que pueden llevar a cabo la Inspección de los Tributos u otros órganos distintos, con lo que son las funciones de la Inspección, en cuanto órgano (125). Por ello ocurre que en ningún precepto de la Ley General Tributaria se atribuyen, expresa o implícitamente, las funciones liquidadoras a órganos distintos de la Inspección, ni mucho menos, como se afirma en el Considerando octavo de la Sentencia, "a las oficinas técnicas liquidadoras o de relaciones con los contribuyentes". En todo caso, entiendo, lo que de la Ley General Tributaria se deriva es el reconocimiento de funciones liquidadoras a la Inspección, en cuanto órgano que desarrolla funciones inspectoras, pues inequívocamente el artículo 145,1,c) preceptúa que en las actas de inspección se consignarán "la regularización de las situaciones tributarias que estime procedentes". "¿En qué artículo de la misma (Ley General Tributaria) está dicho que en el acta no puede haber un acto administrativo de liquidación, o que tal acto no puede ser dictado por el Inspecto Jefe no actua-

rio, o que la producción del mismo esté reservada a un órgano distinto, o que corresponda a oficinas técnicas liquidadoras o de relación con los contribuyentes?" (126).

Tampoco configura la Ley General Tributaria --aunque la Sentencia afirma lo contrario en su Considerando décimo-- un procedimiento de liquidación de estructura "compleja, con dos fases perfectamente diferenciadas, encomendadas a órganos distintos", desprendiéndose ello tanto del artículo 90 de la misma, como de la sistemática legal empleada, en la que, en su Título III, dedica el Capítulo I a los órganos administrativos de gestión tributaria, y, por el contrario, en el Capítulo VI se regula la actuación de los Inspectores, precisando sus funciones privativas o peculiares.... Se habla aquí de "dos fases 'perfectamente' diferenciadas en el procedimiento de gestión y trae en su apoyo el artículo 90 de la Ley General Tributaria; que sepamos, aquí se distinguen funciones de gestión y de resolución de reclamaciones que contra la gestión se susciten, y se distingue más: dos órdenes de gestión, para la liquidación y para la recaudación... ¿En dónde están las dos fases, dentro de la liquidación?" (127).

Y ¿qué se puede deducir del hecho de que el Capítulo I del Título III se dedique "a los órganos administrativos de gestión tributaria, y, por el contrario, en el Capítulo VI se regule "la inspección de los tributos"? ¿Qué quiere decir el término utilizado --"contrario"-- para "contraponer" órganos de gestión e inspección de los tributos, o, si se quiere, como dice la Sentencia, "actuación de los Inspectores"? ¿Es que la actuación de los Inspectores no se sitúa en el procedimiento de gestión? ¿Es que la Inspección no es un órgano de gestión tributaria porque no

aparece mencionada en el Capítulo I del Título III?. Con razón afirma Mantero que si no se lee mal el Considerando "parece que la función inspectora queda fuera del procedimiento de gestión tributaria. Habrá que averiguar en dónde queda" (128).

Igualmente se afirma —coadyuvando en la premisa según la cual la Ley General Tributaria consagra un procedimiento de gestión en dos fases perfectamente diferenciadas, que se encomiendan a órganos distintos— que cuando la Ley destina el Capítulo VI a la actuación de los Inspectores, ni una sola vez se menciona la liquidación entre sus cometidos. "Pero se olvida que antes, al hablarse de la iniciación del procedimiento de gestión, se está permitiendo que se haga por 'actuación investigadora de los órganos administrativos', es decir, los del artículo 90, por ejemplo, los liquidadores..., y cuando se habla en la Ley de comprobación e investigación (artículos 109 a 112), jamás se refiere a la Inspección, sí a la Administración; cuando se redactó la Ley General Tributaria, se quiso dejar muchas cosas en la ambigüedad, que concretaría la reglamentación, por muchas razones, algunas de oportunidad, como es que existían órganos liquidadores (las oficinas liquidadoras de Derechos Reales), que llevaban a cabo todas las posibles funciones: de iniciación, comprobación, liquidación" (129).

Como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo fue necesaria la promulgación de una norma que regulara las actuaciones de la Inspección de los Tributos (130). Se aprobó así el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, sobre régimen de determinadas actuaciones la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de la misma, y la Resolución de 2 de noviembre de 1984, de la Secretaría General de

Hacienda, dictando normas provisionales para el cumplimiento de lo dispuesto en el citado Real Decreto. Con estas normas se volvió al sistema previsto en el Real Decreto de 1976, "restituyendo" a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes las funciones y competencias que las disposiciones declaradas nulas asignaban al Jefe de la Dependencia de Inspección (131).

Pero en el año 1985, como es bien sabido, se modificó parcialmente la Ley General Tributaria, por Ley 10/1985, de 26 de abril. Y en ella se dió nueva redacción al artículo 140 de dicho texto legal, que dispone ahora: "Corresponde a la Inspección de los Tributos:... c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan".

La primera innovación de este precepto consiste en citar a la "Inspección de los Tributos", con mayúsculas, cuando la anterior redacción lo hacía con minúsculas. Esta diferencia gramatical encierra un cambio de técnica legislativa del artículo (132), pues de describir funciones inspectoras se pasa a regular las competencias asignadas al conjunto de órganos que componen la Inspección de los Tributos, cuyas tareas se desarrollan fundamentalmente por funcionarios encuadrados en el Cuerpo Superior de Finanzas del Estado, creado por la Ley 30/1984, de 2 de agosto, en el que se integran los funcionarios pertenecientes a los Cuerpos Técnicos de Inspección de Seguros y Ahorro, Inspectores de Aduanas e Impuestos Especiales, Intervención y Contabilidad de la Administración Civil del Estado e Inspectores Financieros y Tributarios; así como por los técnicos de Aduanas e Inspección auxiliar, encuadrada ésta en el Cuerpo especial de Gestión de la Hacienda Pública.

Esta técnica supone algunos desajustes lógicos en el esquema de la Ley General Tributaria, que, como hemos dicho, no asignaba funciones a órganos concretos. Asimismo, se reconocen expresamente funciones liquidadoras a la Inspección, produciéndose una deslegalización expresa de la materia, con lo que se da respuesta a las dudas planteadas por parte de doctrina (133), y en el Considerando noveno de la Sentencia de 24 de abril, que decía que "la asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección no se puede por la vía de Reglamento atribuírselas", estimando en el Considerando décimo que la distribución de funciones en el procedimiento liquidatorio es una estructura que no puede entenderse sometida a la libre discrecionalidad de la potestad organizadora de la Administración, "salvo que por otra disposición con rango de Ley se alteren aquellos principios...".

En este orden de cosas, la modificación parcial de la Ley General Tributaria suprime la debatida condonación automática de sanciones por las infracciones de omisión y defraudación, que preveía el artículo 88 de la misma Ley para el supuesto de que el sujeto pasivo o responsable prestase su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formulara, con los problemas que de ello se derivaban en relación con el carácter "ex lege" de la obligación tributaria, y la virtualidad del sistema de sanciones. En la actualidad, "la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule", se configura como un criterio de graduación de las sanciones, según dispone el artículo 82, h) de nuestra Ley General (134).

En esta línea innovadora se procede a la reorganización de la Administración Territorial de la Hacienda Pública, por Orden de 12 de agosto de 1985 (BOE de 29 de agosto), disposición que deroga la Orden de 23 de mayo de 1980, que había desarrollado el Real Decreto 489/1979, de 20 de febrero, sobre la materia. Con la nueva ordenación se pretende adecuar la estructura y funciones de los tres niveles (Delegaciones Hacienda especiales, Delegaciones de Hacienda y Administraciones de Hacienda) de la Administración periférica de la Hacienda Pública, a las nuevas exigencias y, dice el Preámbulo de la citada Orden, al papel que deben desarrollar en el futuro.

A nuestros efectos, lo más destacable es la "sustitución" de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes por la denominada Dependencia de Gestión Tributaria, integrada por diversas Unidades, entre las que se encuentra la Unidad de Información y Asistencia al Contribuyente (135). Dentro de la Dependencia de Inspección de Hacienda aparece nuevamente la llamada Oficina Técnica, unidad funcional que había sido creada por el Real Decreto 412/1982. Según el artículo 38, apartado 4 de la Orden de 12 de agosto de 1985, tales Oficinas "tendrán como funciones la emisión de informes y dictámenes, la realización de valoraciones, la elaboración de estudios económico-tributarios y las demás actividades que les encomiende el Inspector Jefe". A ellas pueden adscribirse Inspectores en los términos que acuerde la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria (136).

Con todo ello se preparaba el camino para una nueva regulación de la Inspección de los Tributos y del régimen de las liquidaciones tributarias, que no se ha hecho esperar. El Reglamento General de la Inspección

ción de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, modifica nuevamente el procedimiento de liquidación, atribuyendo funciones liquidadoras en sentido amplio al Inspector actuuario y otorgando la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación al Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección, esto es, sustancialmente, el retorno al procedimiento del Real Decreto 412/1982. A la vez, se parte de una nueva concepción de las actas como documento, no ya genéricamente abocado a recoger el resultado de la actuación inspectora, sino específicamente concebido "como un documento que se caracteriza por cuanto va a suponer un acto administrativo cuyo contenido consista en una liquidación tributaria", según se afirma en el Preámbulo del citado Real Decreto.

A tales cuestiones habremos de dedicar el resto de nuestro trabajo.

IV. LA NUEVA NORMATIVA: ASPECTOS GENERALES.

Como es sabido, la Ley General Tributaria prevé en su artículo 9º la aprobación de una serie de Reglamentos ejecutivos, entre los que se encuentra el de inspección. Sin embargo, esta previsión no ha tenido cumplimiento hasta fecha reciente, en que por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril ha sido aprobado el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (137).

Este cumplimiento tardío, según señala el Preámbulo del citado Real Decreto, había agravado la relativa parquedad de la Ley General Tributaria al abordar la regulación de esta materia, pues la ausencia de un Reglamento de inspección no había podido subsanarse mediante el mantenimiento de la vigencia, más formal que de otra índole, del viejo Reglamento de 1926. Tampoco ha sido suficiente la aprobación sucesiva de las distintas normas que han abordado parcialmente la regulación de la documentación de las actuaciones inspectoras y el régimen de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas, la última de las cuales, como hemos visto, es el Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre. Dar debida satisfacción a aquella exigencia y colmar esta laguna normativa es el propósito del Real Decreto.

En principio, pues, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos es un reglamento ejecutivo, dictado en desarrollo de la Ley General Tributaria, y, más concretamente, de sus artículos 140 a 146, modificados parcialmente por la Ley 10/1985, de 26 de abril.

Ahora bien, como dijimos al principio de este trabajo, la inspección de los tributos puede ser entendida desde una doble perspectiva: co-

mo actividad encuadrada en la gestión tributaria y como conjunto de órganos de la Administración de la Hacienda Pública, que desarrollan una serie de actuaciones, como consecuencia de las funciones que tienen encomendadas; funciones y actuaciones que no se ciñen y limitan necesariamente a las de inspección.

La Ley General Tributaria, al regular la inspección de los tributos, lo hace en el primero de los indicados sentidos, esto es, se refiere a la inspección en cuanto función inspectora, pues la regulación de los órganos administrativos y sus competencias es normalmente, en nuestro Derecho, de carácter reglamentario. Y, en este sentido, el artículo 91 de la Ley General Tributaria remite a los respectivos Reglamentos la competencia por razón de la materia de los distintos órganos administrativos que intervienen en la gestión tributaria.

En el Preámbulo del Real Decreto se afirma que el Reglamento concibe la inspección fundamentalmente desde una perspectiva orgánica, pero, sin olvidar aquella dualidad conceptual, "y tratando precisamente de establecer el procedimiento a observar por la Inspección de los Tributos al desarrollar las funciones típicas de inspección tributaria que tienen atribuidas". Estas afirmaciones requieren alguna matización para dar una idea exacta del verdadero carácter de la disposición de que tratamos.

En primer lugar se afirma que el Reglamento concibe la inspección fundamentalmente desde una perspectiva orgánica. La consideración anterior, en orden al carácter de reglamento ejecutivo del Real Decreto, debe por tanto completarse: estamos ante un Reglamento tanto de carácter ejecutivo como orgánico, o sea, tanto de desarrollo de la Ley, como indepen-

diente. Tal situación no es, ni mucho menos, excepcional en nuestro ordenamiento, pues nada obsta a que la Administración pueda ejercer los poderes reglamentarios que de suyo le corresponden, con ocasión del ejercicio de la habilitación contenida en una Ley para su desarrollo (138).

A la regulación orgánica de la Inspección se dedica el Título Preliminar que, en palabras de Banacloche, contiene un verdadero Estatuto de la Inspección (139), dedicándose los dos Títulos restantes a las actuaciones inspectoras y a la documentación de las mismas, respectivamente. De manera que, aunque el Reglamento parte de una concepción orgánica de la Inspección, la mayor parte de su contenido se dedica a regular el procedimiento de actuación de los órganos en aquella integrados, esto es, el procedimiento a que debe ajustarse el desarrollo de las funciones que la Inspección tiene encomendadas.

Sin embargo, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos es algo más que un Reglamento inspector, es algo más que un Reglamento dedicado a regular el aspecto orgánico de la Inspección y el procedimiento de desarrollo de sus funciones. Y ello es así porque, precisamente, y en contra de lo que parece afirmarse en el Preámbulo, tales funciones no vienen constituidas únicamente por la función típica de inspección o el desarrollo de la actividad inspectora, sino que se atribuyen a la Inspección de los Tributos las funciones liquidadoras, tanto en sentido amplio como en sentido estricto, que tienen lugar dentro del procedimiento de gestión tributaria.

En consecuencia, el llamado Reglamento de la Inspección, no sólo regula el procedimiento inspector sino que contiene el procedimiento de

liquidación de los tributos; se trata, por tanto, de un verdadero Reglamento de gestión.

El Preámbulo denota un cierto temor, un indudable recelo a reconocer este hecho. Ello es plausible al señalar, como hemos dicho, que se encomienda a la Inspección las funciones típicas de inspección tributaria, sin aludir en ningún sentido a las funciones liquidadoras que se le atribuyen. Pero es que, además, a lo largo de todo el Preámbulo en ningún momento se mencionan tales funciones liquidadoras. Se aborda, ciertamente, una justificación del hecho de que la Inspección lleve a cabo las tareas liquidatorias, pero se trata de una justificación solapada, encubierta. Así, se afirma lo siguiente: "Al tratar de las funciones de la Inspección de los Tributos es preciso analizar el artículo 140 de la Ley General Tributaria a la luz de la evolución experimentada por la gestión de los tributos en los últimos años. Todavía la Ley General Tributaria concebía la gestión tributaria basándola en liquidaciones practicadas en todo caso por la Administración y notificadas al sujeto pasivo. La evolución posterior de dicha gestión ha estado presidida por una expansión del sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone. Esta situación de la gestión tributaria es la que debe ser afrontada por la Inspección de los Tributos, diversificando sus funciones, que ya no pueden comprender simplemente la investigación de hechos imponibles desconocidos para la Administración y de sencilla configuración". Tras estas consideraciones lo lógico sería que el Preámbulo concluyera aludiendo abiertamente a la atribución de

funciones liquidadoras y al papel que, en consecuencia, desempeña la Inspección dentro de la gestión tributaria. Sin embargo, y paradójicamente, se concluye lo siguiente: "La Inspección de los Tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los administrados".

Uno de los aspectos más relevantes de la nueva reglamentación lo constituye la unificación de la normativa aplicable a todos los tributos estatales (140). Tradicionalmente, el procedimiento inspector y liquidador resultaba fragmentado, ya que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre las Sucesiones, los tributos comprendidos en la Renta de Aduanas y los Impuestos Especiales, han venido rigiéndose por normas particulares, al margen del procedimiento aplicable al resto de los tributos del sistema. Esta disparidad normativa no siempre ha obedecido a razones objetivas visibles (141), si bien había desaparecido ya con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto sobre Sucesiones, previamente a la promulgación del Real Decreto de 1986.

Los Reales Decretos 412/1982 y 2077/1984, sobre régimen de las actuaciones de la Inspección de los Tributos y las liquidaciones tributarias resultantes de las mismas, eran de aplicación a todos los tributos cuya gestión estuviese atribuida a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de las Delegaciones de Hacienda (arts. 11 y 13, respectivamente, de los citados Reales Decretos). Y esta Dependencia tenía la competencia general y residual para la gestión de los tributos, salvo que aquélla correspondiese a otros órganos, lo que, efectivamente, ocurría

respecto del Impuesto sucesorio, cuya gestión a nivel territorial correspondía a las Abogacías del Estado, y respecto de la Renta de Aduanas y los Impuestos Especiales, cuya gestión ha estado siempre confiada a los órganos de Aduanas. Así, en las Delegaciones de Hacienda, según el Real Decreto de 20 de febrero de 1979 (art. 14, 2), se constituye la Inspección y Administración de Aduanas e Impuestos Especiales, con el nivel orgánico de dependencias.

En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuya gestión también se encontraba tradicionalmente atribuida a las Abogacías del Estado, fué conferida a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes por el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre (art. 76), siéndole de aplicación, por tanto, el procedimiento general.

Al Impuesto sobre las Sucesiones le era de aplicación la Orden de 28 de febrero de 1976 y sus disposiciones complementarias, haciendo salvedad expresa en tal sentido los Reales Decretos de 1982 y 1984 (Disposición transitoria segunda y Disposición final tercera, respectivamente). Sin embargo, su integración en el procedimiento general se contempló en el Real Decreto 850/1985, de 5 de junio, sobre organización de los Servicios Jurídicos del Estado, al ordenar en su disposición transitoria tercera que "Las competencias de la Dirección General de lo Contencioso del Estado en materia de gestión e inspección del Impuesto sobre las Sucesiones se ejercerán, en lo sucesivo, por las Direcciones Generales de Tributos y de Inspección Financiera y Tributaria, respectivamente". No obstante se prevenía en la propia disposición que hasta el 31 de diciembre de 1985 los Letrados del Estado podían seguir desempeñando las fun-

ciones de gestión, según su régimen particular. Por su parte, la Orden de 12 de agosto de 1985, sobre reorganización de la Administración Territorial de la Hacienda Pública, previó la existencia de una Sección de gestión del Impuesto sobre Sucesiones en la Dependencia de Gestión Tributaria, en tanto no se produjera el referido traspaso de servicios (disposición transitoria segunda). El Reglamento General de la Inspección deroga expresamente las normas por las que se regía la inspección y documentación de las actuaciones inspectoras del referido Impuesto, y en su disposición adicional octava declara que "Las actuaciones inspectoras relativas al Impuesto sobre Sucesiones se regirán por lo dispuesto en este Reglamento".

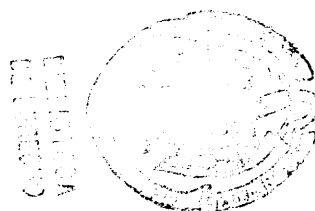
En cuanto a los tributos integrados en la Renta de Aduanas y los Impuestos Especiales, se regían por el procedimiento de liquidación previsto en el Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio, ya que la Orden de 22 de noviembre del mismo año dispuso (art. 2º, 2) que el procedimiento en aquél previsto era de aplicación a todos los tributos cuya inspección correspondiese a la Dirección General de Inspección Tributaria (142). No obstante, la Inspección de Aduanas venía regulada por el Decreto 2062/1974, de 4 de julio, y la Orden de 10 de abril de 1975. Todas estas disposiciones (el Real Decreto de 1976, la Orden de 22 de noviembre, el Decreto de 1974 y la Orden de 1975) son derogadas expresamente por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, de manera que también desaparecen las especialidades en estos Impuestos. Asimismo, hay que tener en cuenta que la citada Orden de 12 de agosto de 1985 dispone la existencia de una Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, en las Delegaciones de Hacienda Especiales, así como de la llamada Adminis-

tración Principal de Aduanas e Impuestos Especiales, Intervención de Territorio Franco o Administración Principal del Puerto Franco, también con el nivel orgánico de dependencia, en las Delegaciones de Hacienda.

Con todo, la formalización de las actas de inspección en materia de Aduanas sigue rigiéndose por sus normas particulares, como diremos después. Esta es la única especialidad por razón de los distintos tributos que cabe ~~destacar~~ en la actualidad, aunque es necesario insistir que se reduce a la señalada formalización de las actas, si bien a los tributos integrados en la Renta de Aduanas les es de aplicación las normas del Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En esta línea de unificación es necesario poner de manifiesto que el Reglamento contempla la regulación de un solo procedimiento, para el que se prevén determinadas especialidades en los supuestos de estimación indirecta de bases, de delitos contra la Hacienda Pública, o para la imposición de sanciones no consistentes en multas, entre otros (143).

Así las cosas, no puede seguir manteniéndose la tradicional distinción entre un procedimiento normal y unos procedimientos especiales de liquidación, en función del régimen de determinación de la base imponible. La rúbrica "procedimientos especiales de liquidación" se encontraba plenamente justificada mientras pervivían en nuestro ordenamiento tributario procedimientos en los que la deuda tributaria se cuantificaba no respecto de un contribuyente determinado sino respecto de una pluralidad de contribuyentes. Estos procedimientos, como es sabido, fueron potenciados fundamentalmente por la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, y con diferentes nombres y matices, según los impuestos --así,



"convenios con agrupaciones de contribuyentes", "evaluaciones globales", "estimaciones objetivas de bases"-- llegaron a aplicarse a la casi totalidad de los tributos del sistema.

En este sentido, con claridad se afirma en las "Notas de Derecho financiero" que "calificamos como normal al procedimiento de liquidación que afecta a una sola persona y como especial al que se produce respecto a una agrupación de contribuyentes" (144). Desaparecidas las estimaciones globales, definitivamente y con carácter general, a través de la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario, no puede seguir manteniéndose aquella dicotomía conceptual, puesto que falta la situación base, sustantiva a la que aludía la calificación de "procedimientos especiales de liquidación" (145).

La existencia de los diferentes regímenes de determinación de la base previstos en el artículo 47 de la Ley General Tributaria --estimación directa, estimación objetiva singular y estimación indirecta-- no obsta la consideración señalada. Como han puesto de manifiesto los autores que más recientemente se han ocupado del tema, los distintos regímenes de determinación de bases imponibles se sitúan en el plano del Derecho tributario material y no en el plano del Derecho tributario formal, aunque presenten especialidades también en este aspecto (146). En otros términos, una cosa es el régimen de determinación de la base, que designa al instrumento técnico plasmado en normas jurídicas que permite el tránsito de la base normativa a la base fáctica (147), y otra cosa distinta es el cauce procedimental, formal, a través del cual se desarrollan y aplican aquellos regímenes. Este procedimiento es único en la actualidad,

aunque, como hemos dicho, presente especialidades según cuál sea el régimen de determinación de la base; especialidades que, en última instancia, pueden concretarse en la utilización de diferentes medios de comprobación. Pero, insisto, ello tiene lugar dentro de un único procedimiento

Por último, dentro de estas consideraciones generales sobre el nuevo Reglamento no puede dejar de señalarse el hecho de que en él se perfila la figura del "obligado tributario". En el artículo 24 del Reglamento se utiliza esta denominación para designar unitariamente a todos los que están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervenir en el procedimiento de inspección (148). La expresión "obligado tributario" ha sido acuñada entre nosotros por el profesor Palao, en su traducción de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, para designar al término alemán "Steuerpflichtiger". "Steuerpflichtiger" en el Derecho tributario alemán es toda persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, tanto materiales como formales. La construcción dogmática de los sujetos pasivos se realiza así atendiendo "exclusivamente a la posición de éstos frente a la Hacienda Pública, no a la diversa naturaleza de los hechos que dan origen a esta posición, ni por tanto a la distinta relación que aquéllos guardan con el hecho imponible" (149). Ello supone una configuración omnicomprendensiva y sistemática de las diversas situaciones jurídicas subjetivas que se desarrollan en el fenómeno tributario, a diferencia de lo que ocurre en nuestra Ley General Tributaria que, imbuida por el protagonismo --ciertamente indudable-- de la obligación tributaria principal, procede a una configuración y clasificación de los sujetos pasivos en función de su relación con el hecho imponible (150).

La equiparación entre el obligado tributario del Derecho alemán y el obligado tributario a que se refiere el Reglamento General de la Inspección no es, sin embargo, posible, más que en cierto sentido, pues es evidente el distinto alcance y significación de tales figuras. En la Ordenanza Tributaria Alemana el obligado tributario ostenta siempre la titularidad pasiva de una relación jurídico-tributaria, razón por la cual no se considera como tal a quien simplemente se encuentra sometido al ejercicio de potestades administrativas. Y, en este sentido, el párrafo 33 de la Ordenanza, dispone en su párrafo segundo que "No es obligado tributario quien, en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales e industriales" (151). Por contra, el Reglamento General de la Inspección, como hemos dicho, lo único que persigue al referirse al "obligado tributario" es una designación unitaria de todos aquellos que pueden intervenir en el procedimiento de gestión, pero no, como es obvio, tipificar la titularidad pasiva de las relaciones jurídico-tributarias. Por ello, se incluyen entre los obligados tributarios a "Quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria" (art. 24, 1, f) del Reglamento).

De cualquier forma, el hecho es importante —y por ello lo hemos traído a colación—, en cuanto denota un criterio nuevo y distinto del imperante en nuestra Ley General Tributaria y en las múltiples disposiciones que hasta ahora habían regulado el procedimiento de gestión en nuestro ordenamiento.

V. EXAMEN DE ALGUNAS CUESTIONES EN PARTICULAR.

1.- Funciones de la Inspección y documentación de las actuaciones.

Según dispone el artículo 144 de la Ley General Tributaria, "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos, se documentarán en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas".

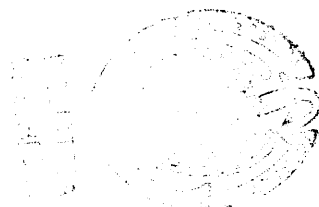
El mandato fundamental que esta norma incorpora es justamente la obligación genérica de que la Inspección de los Tributos documente su actuación, esto es, que haga constar por escrito sus actos, repudiando en este ámbito la existencia de comunicaciones verbales, lo que viene a constituir una garantía para los particulares. El precepto como tal carece de antecedentes en nuestro Derecho, pues no figuraba en ninguno de los textos anteriores referentes de modo general a la actividad de inspección (152).

La mención que aquí se hace a las formas de documentación --diligencias, comunicaciones y actas-- no recoge todas las posibles modalidades de la misma, ni se contiene en la Ley General una diferenciación básica sobre tales tipos de documentos. En cuanto a lo primero, hay que tener en cuenta que el artículo 144 debe situarse en la perspectiva de las relaciones entre Administración y particulares, en la que se inscribe por su misma naturaleza la Ley General Tributaria, de manera que esa obligación de documentar sus actuaciones lo es en las relaciones de la Administración con los administrados, teniendo la Inspección --en el seno de la Administración-- una mayor libertad de formas. Ello explica la ausencia de mención, ya puesta de relieve por la doctrina (153), a los informes,

que son sin duda una importante documento, de frecuente uso, pero de carácter generalmente interno. En cuanto a lo segundo, en la Ley General Tributaria no se contienen ulteriores precisiones sobre lo que debe entenderse por las referidas modalidades de documentación, hablándonos únicamente de las actas, como documento genéricamente concebido para documentar el resultado de la actuación inspectora, por lo que se configuran las actas como el documento fundamental de la Inspección de los Tributos.

La modificación parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo en abril de 1985, no alteró el contenido del artículo 144. La reforma sí afectó al artículo 145, no para introducir algún tipo de diferencia entre las distintas clases de documentos, sino para disponer que "Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario" (art. 145, 3) (154).

Asimismo, como ya ha quedado indicado, en la Ley 10/1985, de 26 de abril, se dió nueva redacción al artículo 140 de este texto legal. Originalmente, este precepto se limitaba a describir y regular la función inspectora, esto es, aquello en lo que consisten las funciones de comprobación e investigación de hechos imponible en el procedimiento de aplicación de los tributos, o, si se quiere, las funciones típicas de la Inspección de los Tributos. En la actualidad, el artículo 140 ha pasado a regular las funciones de la Inspección de los Tributos en cuanto órgano. Y así, se incluyen entre aquéllas la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, siendo claro que tal función no es una función inspectora, aunque sí puede llevarla a cabo el órgano Inspección de los Tributos.



Es importante resaltar que mientras el artículo 140 de la Ley General Tributaria antes de la reforma de 1985 se refería a la inspección de los tributos, con minúsculas, el artículo 144 aludía --y alude-- a la Inspección de los Tributos, con mayúsculas. Esto es, el artículo 144 no se dedica a regular la documentación de la actuación inspectora en sentido estricto, o sea, como desarrollo de la función del mismo nombre, sino que se dedica a los documentos que puede extender la Inspección de los Tributos en el desarrollo de sus funciones --inspectoras y no inspectoras-- que les sean atribuidas. Es por ello que al ordenar el contenido de las actas se dispone que en las mismas se consignará la regularización de las situaciones tributarias que la inspección estime procedente (155), lo que sin duda conlleva el ejercicio de funciones liquidadoras.

Aparece así una relación entre funciones de la Inspección y documentación de sus actuaciones, que es importante constatar, por cuanto en buena medida a partir de esta relación se configura la ordenación del procedimiento de la Inspección en el nuevo Reglamento General, entendiendo de acuerdo con el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, por procedimiento de la Inspección "el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la acción inspectora" (156).

Hasta la promulgación del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, la documentación de las actuaciones de la Inspección venía contenida en el Real Decreto 2077/1984. A su vez, hasta la vigencia de este Real Decreto en la normativa de la Inspección sólo se regulaban las actas, por lo que el significado, tanto de comunicaciones y diligencias, como de informes, debía remitirse a su sentido usual en la práctica administrativa. El Real Decreto 2077/1984, como digo, alteró esa situación, al regular

expresamente no sólo las actas sino también los restantes documentos de la actuación inspectora, incluidos los informes. En efecto, conforme al artículo 1º, 2 del citado Real Decreto, "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se documentarán en diligencias, comunicaciones, informes y actas previas o definitivas". Tal como se desprende del contenido de esta disposición, las distintas formas de documentación se configuran del siguiente modo (157):

- Las comunicaciones son documentos unilaterales de la Inspección, mediante los cuales ésta pone algo en conocimiento del sujeto pasivo de la actuación inspectora --por ejemplo, el anuncio de una próxima visita--. La esencia de la comunicación es la de ser expresión documental de un acto unilateral.

- En las diligencias se hace constar la realización de algún acto preparatorio de una actuación típica o de un acto derivado de ella. El posible contenido de las diligencias es muy amplio, si bien se encuentra delimitado por una importante circunstancia de carácter negativo: en las diligencias no pueden contenerse propuestas de liquidaciones tributarias (art. 3º, 3 del Real Decreto 2077/1984).

- En cuanto a los informes pueden distinguirse dos categorías sustanciales: los que se emiten en el marco del procedimiento de inspección, y aquellos que tienen lugar fuera de este procedimiento, como son los que la Inspección emite a solicitud de otros Órganos y Servicios de la Administración o de los poderes legislativo y judicial. Los primeros se encuentran siempre incorporados al conjunto de documentos que conforman, en cada caso concreto, las actuaciones de la Inspección. En particular, el informe es un documento íntimamente unido al acta de inspección, com-

plementario, aclaratorio, ampliatorio y hasta justificativo del acta.

Por su parte, el Reglamento de 25 de abril de 1986, dedica el Título II a la documentación de las actuaciones inspectoras --expresión que debe entenderse en el sentido de actuaciones de la Inspección, en cuanto órgano--, disponiendo en su artículo 44, de modo análogo al artículo 1º, 2 del Real Decreto de 1984, que "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos se documentarán en diligencias, comunicaciones, informes y actas previas o definitivas".

Respecto de las comunicaciones y de los informes, el Real Decreto no contiene modificaciones sustanciales, si bien se lleva a cabo una regulación más amplia y minuciosa que la contenida en la legislación precedente. Se cabe encontrar, sin embargo, una diferencia importante en punto a la configuración de las actas y, como consecuencia de ello, también las diligencias adquieren una connotación específica.

En efecto, ya en el Preámbulo del Real Decreto de referencia se nos dice que aunque el Reglamento pretende observar los principios inspiradores de la tradición reglamentaria precedente en punto a documentación de actuaciones inspectoras, ello "no obstante, se parte del objetivo de establecer una nítida diferencia entre el acta y la diligencia como documentos principales que debe formalizar la Inspección. El acta se concibe así como un documento que se caracteriza por cuanto va a suponer necesariamente un acto administrativo cuyo contenido consista en una liquidación tributaria. No existiendo tal vocación en un documento, éste ha de consistir en una diligencia".

Por un lado, la circunstancia de que las actas sean documentos destinados a una liquidación tributaria constituye una novedad relativa, pudiendo entenderse implícitamente concebidas con ese destino en la Ley General Tributaria, a tenor del apartado c) del artículo 145, y con más claridad en el Real Decreto 2077/1984, en el que al igual que en el vigente Reglamento expresamente se declara, como hemos visto, que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidaciones tributarias. Asimismo, en la práctica inspectora había sido constatada una tendencia a no documentar en acta "ad hoc", sino en diligencia seguida de comunicación al particular, el resultado de las actuaciones que no dieran lugar a rectificación de la situación tributaria; ello, en virtud de un proceso de agilización y simplificación del procedimiento (158). Pero, por otra parte, la declaración expresa de que el acta se caracteriza, a contrario sensu de las diligencias, por suponer necesariamente una liquidación tributaria es una importante novedad en nuestro Derecho, que ciertamente puede considerarse exponente significativo de la evolución experimentada por la Inspección de los Tributos desde 1926 al momento presente. Las actas han sido siempre el documento inspector por antonomasia, y este protagonismo no ha perdido su vigencia, pero sí se ha dado un giro de ciento ochenta grados en la concepción y función de las actas. Así, en la base 31 del Real Decreto de 30 de marzo de 1926, como se recordará, el acta se concibe como un documento destinado a constatar hechos y, según el artículo 62 del Reglamento desarrollador de aquellas bases, el Inspector actuante propone a la Administración de Rentas Públicas, en un informe en pliego unido al acta, la liquidación que a su juicio deba practicarse. Si comparamos esta situación con la presente puede decirse que, en cierto modo, las actas cumplen ahora la función que entonces desempeñaba el informe, por cuanto

lo que era parte del contenido típico de éste es lo que en nuestros días identifica al acta; mientras que las diligencias han pasado a ocupar el papel de las actas, como documento en el que se hacen constar hechos, sin contener liquidación tributaria alguna.

Otra novedad del Reglamento General de Inspección en materia de formas documentales es el incorporar una definición o concepto general de las actas. Ni en 1926, ni con posterioridad, el legislador sintió la necesidad de precisar en qué consisten las actas de inspección, siendo una de tantas categorías a las que el Derecho alude constantemente, sin que se encuentre en la legislación correspondiente una noción más o menos perfilada de la misma. Las normas se limitaban, de una forma realista y operativa, a tipificar los supuestos de hecho en que procedía extender una u otra clase de actas, señalando al mismo tiempo --cada vez de forma más completa-- los requisitos y condiciones de su extensión, así como los diversos efectos que de ella se seguían (159). No obstante, se había generalizado en nuestra doctrina el concepto de acta de inspección acuñado en las "Notas de Derecho financiero", en las que se dice que el acta es la manifestación escrita de algo que atañe directamente a una determinada situación tributaria y sobre la que, en acuerdo o en desacuerdo, se pronuncian conjuntamente el funcionario y el sujeto pasivo a quien se gira la visita (160).

Frente a esta situación, el artículo 49,1 del Reglamento de 25 de abril, nos dice que "Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del

sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma. Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones".

En otro orden de consideraciones, a tenor del artículo 9º del Reglamento, las actuaciones inspectoras podrán ser: de comprobación e investigación, de obtención de información con trascendencia tributaria, de valoración y de informe y asesoramiento. Y el artículo 10,2 precisa que con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección de los Tributos "determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquéllos". Pues bien, si relacionamos las actuaciones inspectoras con los distintos tipos de documentos resulta lo siguiente:

- Las actuaciones de comprobación e investigación que conlleven una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, concretada en una propuesta de liquidación, o de las que se derive que aquella situación es correcta, habrán de documentarse en acta.

- Las actuaciones de comprobación e investigación que no conduzcan a una liquidación tributaria habrán de documentarse en diligencia.

Iguamente se documentarán mediante diligencias las actuaciones de obtención de información y las de valoración, tanto si se desarrollan por la Inspección de los Tributos por su propia iniciativa como si lo es a instancia de otros Órganos de la Administración tributaria.

- Las actuaciones de informe y asesoramiento se documentarán en informes. Los informes, además, son documentos que cumplen una importante

función complementaria respecto de las actas y diligencias.

- Las comunicaciones, por su parte, son los medios documentales a través de los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones (art. 45, 1 del Reglamento).

2. Clasificación de las actas de Inspección.

El Real Decreto no es esencialmente innovador en punto a las clases de actas que regula, pues éstas se encontraban ya definidas por las normas precedentes y la terminología había sido unificada por el Real Decreto 412/1982 (161).

No obstante, cabe señalar dos novedades al respecto. En primer lugar, el cambio de denominación de las actas sin descubrimiento de cuota (art. 6º del Real Decreto de 1982), que pasan a llamarse --más correctamente, a tenor de lo preceptuado en el artículo 58 de la Ley General Tributaria--, actas sin descubrimiento de deuda (art. 51 del Reglamento General), regulándose más explícitamente las dos clases de las mismas previstas en la anterior normativa: las actas de comprobado y conforme y las ahora denominadas actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor (art. 51,2). En segundo lugar, el Reglamento prevé la posibilidad de que el interesado manifieste su disconformidad con los resultado de la actuación inspectora en las actas sin descubrimiento de deuda, si bien tal posibilidad, respecto de las actas de comprobado y conforme, se contempla con carácter excepcional.

El Preámbulo del Reglamento General nos dice que "las actas se clasifican atendiendo a diferentes criterios que se superponen de modo que las actas pueden ser previas o definitivas atendiendo a la naturaleza de la liquidación consiguiente; con o sin descubrimiento de deuda, en atención al nacimiento o no de un débito tributario a cargo del obligado; de conformidad o de disconformidad, por razón de la actitud del obligado tributario. Y, asimismo, las actas pueden ser, en su caso, de prueba preconstituida".

Los "criterios clasificatorios" de las actas que aquí se enuncian no son totalmente coincidentes con los que en el articulado se expresan a estos mismos efectos. Así, las actas de conformidad o de disconformidad se incluyen, en el artículo 54, como modalidades de actas a efectos de su tramitación.

La transcrita explicación del Preámbulo adolece, además, de notorios defectos: a ningún criterio parecen responder las actas con prueba preconstituida, que se "adosan" sin más a las anteriores; tampoco parece correcto distinguir las actas previas y definitivas en atención a la naturaleza de la liquidación consiguiente, puesto que, al menos en principio, este es justamente un efecto o consecuencia de la clase de acta de que se trate, pero que, por eso mismo, no la identifica conceptualmente como tal; análoga observación cabe formular respecto a la clasificación de las actas en con o sin descubrimiento de deuda según el "nacimiento" o no de un débito tributario a cargo del obligado, pues es obvio que se trata de una reiteración del propio concepto y no de criterio clasificatorio alguno. Adviértase, por lo demás, la expresión utilizada --"en atención al nacimiento o no de un débito tributario"--, expresión que no

parece muy afortunada habida cuenta del carácter declarativo de la liquidación.

No obstante, basándonos en los preceptos del Real Decreto podemos formular la siguiente clasificación de las actas de Inspección (162):

1º. Según el resultado de la actuación inspectora que reflejen, cabe distinguir:

A) Actas con descubrimiento de deuda.

B) Actas sin descubrimiento de deuda que, atendiendo a su vez al resultado de la actuación inspectora, se diferencian en:

a) Actas de comprobado y conforme, y

b) Actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria.

2º. Según la actitud del obligado tributario las actas se subdividen en:

A) Actas de conformidad, y

B) Actas de disconformidad.

Esta es la clasificación fundamental de las actas, por cuanto de ella depende la tramitación de las mismas y, consiguientemente, a ella se reconducen en última instancia las demás categorías de estos documentos; en otros términos, la distinción entre actas de conformidad y actas de disconformidad se superpone a las restantes clasificaciones.

3º. La distinción entre actas definitivas y actas previas no responde a un único criterio de ordenación, combinándose aquí, fundamentalmente, tres elementos distintos: a) el hecho de que en ellas se refleje o no una comprobación completa y suficiente; b) el carácter total o par-

cial de la conformidad del contribuyente, y c) el carácter ordinario o abreviado de la comprobación.

4º. Según la naturaleza de las pruebas que documenten, se diferencian: actas con y sin prueba preconstituida.

Los nuevos modelos de actas fueron aprobados por la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 27 de mayo de 1986 (BOE de 31 de mayo), si bien lo dispuesto en ella no es de aplicación, según su apartado séptimo, a las actas que se formalicen para recoger los resultados de actuaciones inspectoras desarrolladas en los recintos de Aduanas, que continuarán formalizándose con arreglo a lo dispuesto en la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 2 de mayo de 1975, por la que igualmente continuarán formalizándose las actas que se incoen en relación con la desgravación fiscal a la exportación. Hubiera sido deseable que se hiciera mención de esta excepción en el Reglamento General, lo que evitaría las dudas que el silencio por parte del mismo origina.

Los nuevos modelos de actas comenzaron a utilizarse el 1 de septiembre, formalizándose entre tanto las actuaciones de la Inspección en los modelos aprobados por la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 30 de julio de 1982, según previene el apartado sexto de la Resolución de 27 de mayo de 1986, y la Resolución de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 28 de mayo del mismo año. Por su parte, la Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 10 de julio de 1986 (BOE de 16 de julio) ha modificado la de 27 de mayo, rectificando el modelo de acta con prueba preconstituida.

La clasificación fundamental de las actas, como hemos dicho, es la que distingue entre actas de conformidad y actas de disconformidad, por los diferentes efectos que de ellas se derivan. No ha cambiado, pues, en este punto, la orientación de nuestro Derecho, ya que el acta de conformidad no es sino el trasunto actualizado del acta de invitación creada en 1927.

Nos referiremos a continuación a los diversos tipos de actas, si bien habremos de ocuparnos más extensamente de las actas de conformidad y disconformidad, por la razón señalada.

3. Actas previas.

La regulación de las actas previas en la nueva reglamentación incorpora la disciplina de esta clase de actas contenida, de una parte, en el Real Decreto 2077/1984 (art. 10) y, de otra, en la Orden de 26 de mayo de 1982 (arts. 3º y 7º), añadiendo algunas novedades.

Del artículo 50 del Reglamento resulta que la calificación de previa se aplica a las actas inspectoras en tres supuestos distintos: 1) cuando la comprobación inspectora no haya sido completa y suficiente y, por tanto, la Inspección no dé su actuación por terminada; 2) cuando las actuaciones de comprobación e investigación se hayan efectuado con carácter abreviado; y 3) cuando siendo total la comprobación llevada a cabo por la Inspección, el interesado sólo acepte parcialmente la liquidación que ésta le proponga.

- 1) El primer supuesto ~~—comprobación incompleta—~~ tiene lugar en

los siguientes casos:

- En primer lugar, los de comprobación incompleta en relación con un solo tributo. En este apartado están comprendidos los supuestos contemplados en las letras b) y c) del número 2 del artículo 50 del Real Decreto, a saber: b) cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares en que se materialice; c) cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional (163).

- En segundo lugar, la comprobación puede ser incompleta como consecuencia de la necesidad de comprobación conjunta de más de un tributo, supuesto al que se refiere el artículo 122 de la Ley General Tributaria, según el cual, "Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de lo establecido para otros, aquélla no será definitiva hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza". A esta regla responden los casos prevenidos en las letras a), b) y c) del apartado 3 del citado artículo 50, que son los siguientes: a) Las actas que se incoen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, en tanto no se hayan comprobado las declaraciones-liquidaciones del mismo año natural por ambos impuestos. Aunque en este caso no puede hablarse de una aplicación en sentido estricto del artículo 122 de la Ley General Tributaria --puesto que no se trata de la base de un tributo determinada en función de lo establecido para otros--, el precepto viene a integrarse en lo que hemos llamado genéricamente com-

probación conjunta de más de un tributo, en razón del carácter complementario del Impuesto sobre el Patrimonio y de su configuración como impuesto-control del de la Renta de las Personas Físicas. La letra b) se refiere a "Las actas que se extiendan cuando la base de tributo objeto de comprobación se determine en función de las bases establecidas para otros, o en ella se computen rendimientos objeto de retención, y unas y otros no hayan sido comprobados con carácter definitivo, salvo que dichos rendimientos se consideren debidamente acreditados". Este caso se encontraba ya previsto en la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1982 (art. 3º, 2), mientras que el carácter de previas de las actas incoadas por razón de la comprobación conjunta del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto sobre el Patrimonio, y el contemplado en la letra c), constituyen una novedad en la materia. Frente a la redacción del artículo 122 de la Ley General Tributaria, el precepto no se refiere a bases "firmes", sino a bases comprobadas con carácter definitivo, con lo que se acogen las observaciones formuladas por la doctrina en tal sentido (164). La posibilidad de que las bases previas o los rendimientos objeto de retención se consideren "debidamente acreditados", en rigor, queda comprendida en la comprobación definitiva (165); la salvedad hay que entenderla, como es claro, en el sentido de que entonces lo que procede es la incoación de acta definitiva. Por su parte, la letra c) de este apartado 3 del artículo 50 determina que tendrán el carácter de previas "Las actas que se formalicen en relación con los socios de una Sociedad o Entidad en régimen de transparencia fiscal, en tanto no se ultime la comprobación de la situación tributaria de la Entidad". En este caso la comprobación conjunta —o quizás aquí, más exactamente, dependiente— deriva del hecho de que los rendimientos en régimen de transparencia fiscal en el ámbito del Im-

puesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan conforme a las normas establecidas para la determinación de la base en el Impuesto sobre Sociedades (art. 12,3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Las actas previas a las que hasta ahora nos hemos referido pueden ser designadas, siguiendo la denominación de Mantero, como actas parciales (166). No se recogen, en cambio, en la nueva normativa, las llamadas por el citado autor "actas provisionales", que diferencia de las anteriores porque no dan lugar a una liquidación tributaria (167). en la actualidad, todas las actas previas dan lugar a una liquidación provisional, a cuenta de la definitiva que posteriormente se practique, lo que no es sino una manifestación de la configuración general de las actas, como ha quedado señalado.

2) Al segundo supuesto --comprobación abreviada-- se refiere el artículo 50 en la letra d) de su apartado 2), disponiendo que procederá la incoación de acta previa "En los supuestos de comprobación abreviada previstos en el artículo 34 de este Reglamento, salvo que a juicio de la Inspección pueda practicarse liquidación definitiva".

Según el artículo 34 del Reglamento las actuaciones de comprobación e investigación podrán efectuarse con carácter abreviado en los siguientes casos: cuando la Inspección de los Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración tributaria, y cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido, y no auto-liquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extraconta-

bles del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria de aquél.

3) El tercer supuesto en que procede la incoación de acta previa viene constituido por la conformidad parcial del obligado tributario, según previe el artículo 50, en su apartado 2, letra a): cuando en relación con un mismo tributo e idéntico periodo, el sujeto pasivo, retenedor o responsable, acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria, efectuada por la Inspección de los Tributos, se documentará en primer lugar y en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado preste conformidad expresa, instruyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos.

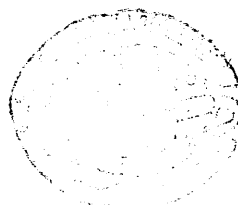
Aunque de lo dicho no se desprende con claridad la calificación como definitiva o como previa del acta de disconformidad, el citado precepto señala a continuación que la liquidación ~~derivada~~ del acta previa tendrá el carácter de a cuenta de la que como complementaria o definitiva se derive del acta de conformidad que simultáneamente se incoe, refiriéndose igualmente a continuación a la utilización de "acta previa de conformidad simultáneamente con la definitiva de disconformidad". De manera que en los casos de conformidad parcial nos encontramos con dos actas: una, de carácter previo, por los elementos aceptados, que determina una liquidación a cuenta; otra, acta definitiva de disconformidad, "por los demás conceptos", esto es, por los no aceptados.

Así las cosas, del tenor literal de la norma parece derivarse que tanto el acta previa como la definitiva son actas "parciales", puesto que cada una se refiere a una parte de los elementos del supuesto de hecho:

los aceptados y los no aceptados, respectivamente. Pero ello sería una contradicción "in terminis" por lo que se refiere a la calificación como definitiva de un acta parcial. Nótese que el concepto lógico de acta definitiva como aquella que recoge el resultado final --o comprobación total, esto es, completa y suficiente-- de la actividad inspectora, se encuentra "superado" por las normas positivas, en el sentido de una revisión de lo que sería el concepto de acta previa derivado de esa noción, por cuanto la comprobación total puede dar lugar a un acta previa --y no definitiva-- en razón de la conformidad parcial del contribuyente. Pero lo que me resulta difícilmente aceptable es una revisión del propio concepto de acta definitiva, en el sentido de admitir como tal una acta "parcial", pues las actas definitivas siempre dan lugar a liquidaciones definitivas y una liquidación de esta naturaleza no puede basarse sólo en una parte de los elementos del supuesto de hecho.

En realidad lo que ocurre es que el acta aceptada parcialmente es un acta definitiva de disconformidad, es decir, un acta de constancia de hechos comprensiva de todos los relevantes en el supuesto tributario, que seguirá sus propios trámites; al tiempo que los elementos aceptados se hacen constar en un acta previa a efectos de la liquidación a cuenta (168). En este sentido, el apartado 5 del artículo 50 nos dice que "Las actas previas se tramitarán atendiendo a que el sujeto pasivo, retenedor o responsable haya o no manifestado su conformidad a la propuesta de liquidación contenida en el acta", lo que es aplicable al acta de conformidad parcial y a los casos de conformidad o disconformidad total con la propuesta de liquidación provisional.

A la vista de las consideraciones anteriores siguen siendo perfec-



tamente válidas las siguientes conclusiones que el profesor Palao formulara con relación al Real Decreto 412/1982: "La distinción entre actas previas y definitivas, tal como se entiende por las normas positivas, no depende sólo del hecho de que en ellas se recoja o no el resultado final (comprobación total) de la actividad inspectora. Para dichas normas, la característica definitoria del acta previa es que da lugar a una liquidación provisional, concretamente a una liquidación a cuenta... Dicho concepto, como el correspondiente de acta definitiva, se ha vaciado de contenido sustantivo para convertirse en una noción formal. Es curioso observar, en este sentido, que un acta que documente el resultado final de la Inspección (y por tanto, con el mismo contenido material) será definitiva tanto si el contribuyente la acepta in toto como si la rechaza por completo, ya que en ambos casos la liquidación que se practique será definitiva; será, en cambio, previa, si el sujeto pasivo no le presta más que una conformidad parcial. Para las normas positivas, pues, la correspondencia entre los dos pares de conceptos: acta previa-acta definitiva y liquidación provisional-liquidación definitiva es completa" (169).

El propio artículo 50,2,a) dispone que "también podrá utilizarse el acta previa de conformidad simultáneamente con la definitiva de disconformidad en los casos en que el interesado se muestre conforme con la cuota regularizada y disconforme con la liquidación de alguno o de todos los demás elementos determinantes de la deuda tributaria". El precepto no presenta en sí mayores problemas, pues se trata únicamente de un supuesto concreto de conformidad parcial.

El último supuesto de acta previa es el de las actas formalizadas para recoger separadamente los resultados de actuaciones de comprobación

e investigación motivadas por una denuncia pública, cuando esta pieza separada deba servir en su caso para iniciar el expediente de reconocimiento al denunciante de derechos que la normativa vigente le reconozca (art. 50,3,d). Sobre ello hay que tener en cuenta que la denuncia pública continúa rigiéndose por las normas respectivas de la Real Orden de 13 de julio de 1926 ---concretamente, por los artículos 73, 74, 88 y 89---, por la que se aprobó el Reglamento de la Inspección, con las modificaciones introducidas por la Real Orden de 19 de noviembre del mismo año (Disposición derogatoria, apartado 2, letra A) del Real Decreto 939/1986).

Por otra parte, el Reglamento se limita a señalar que las actas que extiende la Inspección de los Tributos pueden ser previas o definitivas, pero no contiene una definición de las mismas, circunstancia, por lo demás, tradicional en nuestro Derecho (170).

Desde otra perspectiva cabe destacar que la distinción entre acta previa y acta definitiva es, en la práctica, enormemente insegura, en el sentido de que la calificación depende en buena medida de la discrecionalidad del Inspector actuuario, que siempre tiene la posibilidad de estimar insuficiente la comprobación llevada a cabo (véase el artículo 52,2,c), incoando, por tanto, acta previa. La normativa se limita a ordenar que "Cuando la Inspección extienda un acta con el carácter de previa deberá hacerlo constar así expresamente, señalando las circunstancias determinantes de su incoación con tal carácter y los elementos del hecho imponible y de su valoración a que se haya extendido ya la comprobación inspectora" (art. 52,4 del Reglamento).

Con todo, hay que reconocer que la noción de acta previa se ha vis-

to concretada en la reglamentación actual, en relación a la anteriormente vigente. En efecto, se ha suprimido la norma que prevenía la posibilidad de extender acta previa en supuestos análogos a los expresamente regulados (171), de manera que al menos en la actualidad los casos en que procede acta previa se encuentran tasados, y tampoco es potestativa, sino obligatoria, la incoación del acta de tal carácter.

4. Actas sin descubrimiento de deuda.

Hasta el Real Decreto de 12 de febrero de 1982, las actuaciones inspectoras de las que no se derivaba diferencia entre lo declarado por el contribuyente y el resultado de la comprobación se documentaba de muy diversas formas. Aunque el Reglamento de 1926 disponía (art. 61, A) que tal situación debía documentarse en acta —la número 8, que después se denominaría "acta de comprobación"— en la práctica inspectora y en la propia reglamentación de los distintos tributos, no sólo se utilizaba este tipo de acta sino que se contemplaba la posibilidad de documentación en diligencias y comunicaciones, es decir, la triple versión documental del artículo 144 de la Ley General Tributaria (172).

El precitado Real Decreto de 1982 puso fin a esta diversidad de criterios, tipificando la figura de las "actas sin descubrimiento de cuota", que la Orden de 26 de mayo de 1982 denominó "actas de comprobado y conforme", nombre que —según había señalado Mantero (173)— era el que debía adoptar este documento.

El Real Decreto de 31 de octubre de 1984 (en su artículo 6^º), añadió al acta de comprobado y conforme otra modalidad de acta sin descubri-



miento de cuota, para los casos en que procediendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo no resultase deuda tributaria alguna en favor del Tesoro. La situación sustantiva que aquí subyace es la compensación de deudas tributarias como modo de extinción de las mismas, prevista, como es sabido, en el artículo 68 de la Ley General Tributaria, y cuyas normas generales se contienen en el artículo 65 del Reglamento General de Recaudación. Este nuevo tipo de acta venfa a responder a la actual configuración del sistema tributario, en el que son frecuentes --Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, a los que ha venido a añadirse el Impuesto sobre el Valor Añadido--, los casos de devolución de ingresos por parte de la Hacienda Pública, supuestos que en la doctrina italiana se denominan de "restitución", para contraponerlos a los de reembolso de sumas indebidamente pagadas (174).

El nuevo Reglamento General de la Inspección, en su artículo 51, recoge ambos tipos de actas, que configura como modalidades de "actas sin descubrimiento de deuda", definiendo éstas como "aquellas de las que se deriva una liquidación sin deuda a ingresar por el sujeto pasivo o retenedor".

El acta de comprobado y conforme (art. 52), expresa la conformidad de la Inspección con la situación tributaria del sujeto pasivo, situación que, dice el Real Decreto, se estima correcta. Como norma general, estas actas se tramitan como las de conformidad, pero también se prevé que el interesado pueda manifestar su disconformidad con el resultado de la actuación inspectora, "por entender que no era correcta la liquidación por él formulada. En este caso, el acta de comprobado y conforme, excepcionalmente, se tramitará como un acta de disconformidad" (art. 52, 3). Segura-

mente, el origen de esta situación, aparentemente paradójica, debe hallarse en el nuevo régimen de infracciones y sanciones tributarias. En efecto, la reforma de la Ley General Tributaria en esta materia y, más concretamente, la tipificación de las conductas que constituyen infracción grave según el artículo 79 de dicho texto legal, puede dar origen en muchos casos --y de manera importante respecto de exenciones y bonificaciones--, a situaciones conflictivas, habida cuenta de que la interpretación de las normas no es nunca una operación, si se nos permite la expresión, matemáticamente exacta. Quiere decirse que el contribuyente, ante la eventualidad de ver calificada su conducta como infracción grave, puede verse compelido a efectuar su declaración-liquidación según una determinada interpretación de las normas, que, sin embargo, él no estima correcta. Creo que es esta situación la que refleja la prevista disconformidad del contribuyente con el acta de comprobado y conforme, disconformidad que se concreta en considerar incorrecta la declaración por él formulada. La consiguiente tramitación de las actas de comprobado y conforme como actas de disconformidad o, más exactamente, la doble calificación de estas actas como actas de conformidad y actas de disconformidad, constituye una novedad en nuestro Derecho.

El Reglamento dispone, como norma general para todas las actas, que respecto de los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, deberá incoarse un acta por cada periodo impositivo a que se extienda la comprobación (art. 49, 4). Esta regla sufre una excepción en las actas de comprobado y conforme, que se extenderán, respecto de cada tributo, por todos los periodos impositivos o declaraciones a los que se extiende la conformidad (art. 52, 1). En

cuanto a los demás tributos distintos de los señalados el principio general es que la Inspección puede extender una única acta respecto de todo el periodo objeto de comprobación (art. 49, 4).

Por lo que se refiere al acta sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor, igualmente puede éste manifestar su conformidad o disconformidad, tramitándose el acta conforme a dicha manifestación (art. 53, 1). Cuando de esta regularización resulte una cantidad a devolver al interesado, la liquidación derivada del acta que se incoe servirá para que la Administración inicie de inmediato el correspondiente expediente de devolución de ingresos, teniendo el crédito a favor del interesado la consideración de reconocido, liquidado y notificado, a los efectos previstos en el Reglamento General de Recaudación, en punto a compensación de deudas tributarias (art. 53, 2 del Reglamento General de la Inspección).

5. Actas de conformidad.

A tenor del artículo 54 del Reglamento General de la Inspección el acta de conformidad puede definirse como aquella en la que el interesado acepta íntegramente la propuesta de liquidación practicada en la propia acta. Son varios los problemas que estas actas plantean, problemas que pueden estructurarse en torno al objeto, la naturaleza y los efectos de la conformidad del contribuyente.

A) Objeto de la conformidad.

La determinación del ámbito objetivo de la conformidad del

contribuyente no es un problema precisamente nuevo en nuestro Derecho.

La Ley General Tributaria, en su artículo 145,1,d), no contiene ninguna regla específica dirigida a acotar las materias a las que se refiere la conformidad del sujeto pasivo, prevista en aquel precepto como contenido del acta. No obstante, pudiera entenderse, a la vista del citado artículo 145, que la conformidad se refiere a todos los extremos consignados en el acta. Resultaría así que el objeto de la conformidad es doble: por una parte, los datos fácticos recogidos en el acta, esto es: "los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo (art. 145,1,b) de la Ley General Tributaria); por otro lado, las consecuencias jurídico-tributarias de aquellos datos propuestas por la Inspección, o sea, "la regularización de las situaciones tributarias" que la Inspección estime procedente (art. 145,1,c) del mismo cuerpo legal) (175).

Por otra parte, el artículo 146,1 de la propia Ley General Tributaria refiere la conformidad del contribuyente a las circunstancias consignadas en el acta, lo que parece excluir del objeto de la misma la regularización de las situaciones tributarias propuesta por el Inspector actual.

Esta falta de claridad con que la conformidad ha sido diseñada en nuestro Derecho no hace más que confirmarse en las sucesivas disposiciones sobre la materia. Así, el Real Decreto 1920/1976, en términos semejantes al Decreto de 8 de julio de 1965 (176), disponía en su artículo 2º, 2 que en el acta se especificaría, en su caso "si la conformidad prestada se extiende a la regularización de la situación tributaria y a las liquidacio-

nes en ella practicadas"; y el artículo 3º, apartados 1 y 2 de este mismo Real Decreto refería la conformidad a la "liquidación formulada por la Inspección" o practicada en el acta, en tanto que el apartado 6 de este mismo artículo excluía de impugnación "los elementos y demás circunstancias integrantes del respectivo hecho imponible a que hubiere prestado su conformidad el sujeto pasivo". Por su parte, tanto el Real Decreto de 12 de febrero de 1982 (art. 3º), como el Real Decreto de 31 de octubre de 1984 (art. 7º), referían la conformidad del sujeto pasivo a la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección, "entendiéndose --añadían a continuación los citados preceptos-- que la conformidad se extiende no sólo a los hechos recogidos en el acta, sino también a todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria". Además, en ambos Decretos se disponía que "en ningún caso podrán impugnarse por el sujeto pasivo los hechos y las bases a los que dió su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho" (art. 7º,1 del Real Decreto de 1982, y art. 11,5 del Real Decreto de 1984).

El problema continúa planteándose en el nuevo Reglamento General, aunque en una interpretación apesurada de su artículo 54 pudiera pensarse otra cosa. En efecto, el citado precepto, como hemos dicho, distingue entre actas de conformidad y actas de disconformidad, según que el interesado haya aceptado íntegramente o no la propuesta de liquidación formulada en el acta por la Inspección. Igualmente, los artículos 55 y 56, relativos a las actas de conformidad y a las de disconformidad, respectivamente, refieren la conformidad a la "propuesta de liquidación contenida en el acta" (art. 55) y a la "propuesta de regularización contenida en la misma" (art. 56).

A primera vista, pues, la cuestión parece clara. Sin embargo, concluir que el objeto de la conformidad lo constituye propiamente la propuesta de liquidación sería, en todo caso, una conclusión apresurada. Primero, porque la legalidad tributaria impide que la aplicación de normas jurídicas que toda liquidación o propuesta de regularización conlleve pueda ser objeto de la "conformidad" del contribuyente. Segundo, porque "si la conformidad produce algún efecto, su objeto jurídicamente relevante tiene forzosamente que coincidir con el ámbito material de dicho efecto" (177). Así las cosas hay que tener en cuenta que el contribuyente puede impugnar en todo caso la liquidación practicada conforme a la propuesta formulada por el Inspector actuario y aceptada, inicialmente, por aquél (178). Además, es significativo el que la vigente normativa se refiera a los "elementos determinantes de las bases tributarias", en orden a su inimpugnabilidad por el obligado tributario, frente a las anteriores disposiciones que referían tal inimpugnabilidad a las bases mismas. De este ámbito material del efecto de la conformidad se deduce que la conformidad únicamente se extiende a los elementos o supuestos de hecho consignados en el acta.

Ahora bien, si la conformidad no puede extenderse a la aplicación de normas jurídicas, ¿qué sentido tiene la aceptación por el contribuyente de la propuesta de liquidación practicada en el acta y a la que las normas se refieren?. Adviértase que esta aceptación es jurídicamente relevante, puesto que las normas hacen depender de ella la calificación del acta y su consiguiente tramitación, esto es, el curso mismo del procedimiento. A mi juicio sólo puede hablarse aquí de una conformidad en sentido impropio, en cuanto la conformidad con las circunstancias consignadas

en el acta --según los términos del artículo 146,1 de la Ley General Tributaria--, conlleva legalmente como consecuencia una aceptación inicial y no vinculante de la liquidación que, a partir de esos hechos reconocidos, formule el Inspector actuuario (179). Esta aceptación no vinculante o conformidad impropia es la circunstancia normativamente relevante para la calificación de las actas, pero sólo respecto de la aceptación por el obligado tributario de los elementos de hecho consignados en el acta puede hablarse de conformidad propiamente dicha.

B) Naturaleza jurídica.

Estrechamente vinculado con el ámbito objetivo de la conformidad del contribuyente aparece el problema de la naturaleza jurídica de dicha conformidad. Se trata, como es sabido, de uno de los temas más polémicos del procedimiento de la Inspección de los Tributos.

La posición tradicional en nuestra doctrina concibe la llamada conformidad del contribuyente como una confesión extrajudicial, es decir, un reconocimiento de la exactitud de los hechos recogidos en el acta. La conformidad constituye así una manifestación de conocimiento o declaración de ciencia y, por consiguiente, es un verdadero medio de prueba que no da origen a acto negociado alguno. Tal es la posición, entre otros, de los autores de las "Notas de Derecho financiero", de Pérez de Ayala, Carrretero Pérez, Mantero Saenz, Arias Velasco y Carral Larrauri (180).

La naturaleza transaccional de la conformidad es ampliamente rechazada por el carácter legal de la obligación tributaria, aunque la noción de transacción no ha sido completamente desterrada. En este sentido, el

profesor Albiñana (181) habla de una transacción sui generis, matización suficientemente representativa de que el supuesto acuerdo transaccional entre el sujeto pasivo y la Inspección implica una disponibilidad del objeto que ciertamente no concurre en la materia jurídico tributaria. Como ha puesto de relieve el profesor Palao, la afirmación de que el acta de conformidad encierra una transacción es insostenible en el plano dogmático, por razones que se resumen en que la transacción no pretende introducir certeza sobre una relación jurídica, sino suprimir un litigio mediante el aliquid datum et retentum, prescindiendo de eliminar la incertidumbre anterior. Por ello la transacción es incompatible con el principio de legalidad tributaria, que excluye todo poder de disposición sobre la obligación e impone, por el contrario, que ésta resulte de la aplicación de la Ley a la situación realmente existente, que es la que debe aspirarse a fijar (182).

Frente a estas dos alternativas --confesión extrajudicial o negocio transaccional-- se ha sostenido una tercera posibilidad, concretamente por el profesor Palao, cuya tesis al respecto ha sido sustancialmente aceptada por Calero Rodríguez (183).

Parte el profesor Palao de una delimitación de la figura de la confesión extrajudicial, a la que, siguiendo a Díez-Picazo (184), asigna las dos notas definitorias siguientes: 1ª, el que "se refiere siempre a hechos y consiste... en un admitir la certidumbre de un hecho, en considerarlo como verdadero. Si el objeto de la confesión --dice Díez-Picazo-- es siempre un hecho, debe negarse naturaleza confesoria a los actos de reconocimiento o de admisión de situaciones jurídicas. Cuando el reconocimiento recae sobre una situación de derecho nos encontramos en presen-

cia de un negocio jurídico de fijación y, por tanto, deben producirse los efectos típicos de este tipo de negocios". Aunque la figura de la confesión extrajudicial no presenta precisamente perfiles nítidos, es comúnmente admitido el que sólo se refiere a datos de hecho. Como escribe Guasp, no puede haber "una confesión que recaiga sobre datos de derecho, los cuales se hallan normalmente exceptuados del ámbito probatorio; ni siquiera cuando los puntos de derecho vienen combinados con los de hecho, como ocurre en la confesión de una relación jurídica, la cual, por tal razón fundamental, debe ser rechazada" (185).

Como segunda nota de la confesión señala Palao que su efecto típico es "hacer prueba contra su autor (artículo 1232 del Código Civil), es decir, que la confesión de hechos desfavorables para el confesante hace prueba de ellos, pero no así la de hechos favorables" (186).

A juicio del citado profesor la conformidad del contribuyente no reúne estas notas esenciales, ya que entiende que tal conformidad se presta a la regularización de las situaciones tributarias, lo que comprende no sólo elementos de hecho sino también de derecho, y porque la conformidad hace prueba no únicamente en lo desfavorable para el contribuyente, sino también en lo favorable para el mismo. Consiguientemente, Palao rechaza la concepción probatoria de la conformidad, a la que asigna carácter negocial, en el sentido de que la manifestación del contribuyente es de voluntad y que en unión con la de la Administración genera un acto administrativo de carácter también negocial. El acta que ha recibido la conformidad del contribuyente se configura así como un acto administrativo de fijación ("accertamento") de los datos y elementos necesarios para

la liquidación del tributo, de manera similar a la construcción dominante en la doctrina italiana sobre el "concorda tributario" (187).

Por otra parte, esta tesis encuentra apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Económico Administrativo Central y del Tribunal Supremo, que ha sostenido en diversas ocasiones, frente a la concepción probatoria de la conformidad, su carácter de manifestación de voluntad e incluso la naturaleza de pacto o convenio de dicha clase de actas (188).

Desde la perspectiva de las normas vigentes, a la tesis expuesta pueden formularse dos observaciones. En primer lugar, no parece tan claro que la aceptación del sujeto pasivo se extienda propiamente a la regularización de las situaciones tributarias, comprendiendo elementos de derecho. Particular importancia reviste en este punto el artículo 61,3 del Reglamento General, al disponer, como hemos visto, que en ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dió su conformidad..., lo que limita el ámbito objetivo de la misma a cuestiones de hecho, pues sólo en cuanto a éstos la conformidad produce efectos vinculantes para el interesado (189). En segundo lugar, los efectos de la conformidad respecto de la Administración son hoy sensiblemente distintos a los previstos en la anterior reglamentación. En efecto, señala Palao la vinculación de la Administración, al menos al contenido fáctico del acta, tanto en lo desfavorable como en lo favorable al contribuyente, ya que aquélla no podía revisar los hechos aceptados, limitándose únicamente a corregir la indebida aplicación de las normas a tales supuestos (190). En la actualidad, sin embargo, no existe esa vinculación de la Administración al contenido fáctico del acta. Antes al contrario, según previene

según previene el artículo 60, 3 del Reglamento General, el Inspector Jefe acordará la iniciación del correspondiente expediente administrativo, si observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas.

Así las cosas no parece haber base suficiente en nuestro Derecho para trasladar la construcción del acta de conformidad como negocio de fijación (191). A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta la supresión de la condonación automática de sanciones, con la problemática que de ella se derivaba sobre el carácter ex lege de la obligación tributaria lo que, por ende, constituía un importante aspecto para hablar de un contenido negocial del acta de conformidad. Ciertamente es que la conformidad del contribuyente es uno de los criterios previstos en punto a la graduación de sanciones (art. 82, h) de la Ley General Tributaria), pero es evidente la diferencia sustancial que existe entre este efecto de atenuación y el instituto de la condonación automática de sanciones. Tal como se declara en el Preámbulo del Real Decreto de 25 de abril, "Esta circunstancia de graduación vendría justificada por la actitud del obligado tributario que la conformidad revela y que supone un cierto arrepentimiento de la infracción cometida".

En mi opinión, es perfectamente válida la posición tradicional en nuestra doctrina. La conformidad prestada por el obligado tributario, en cuanto recae sobre hechos, constituye una declaración de conocimiento, de la que no se derivan efectos vinculantes para la Administración, que en todo caso puede rectificar los hechos a los que tal conformidad se prestó. No obstante, no puede silenciarse que en el Preámbulo del Real

Decreto, de acuerdo con el criterio positivo determinante de la calificación de las actas a efectos de su tramitación, parece considerarse la conformidad no sólo como una aceptación de los hechos, sino también de los elementos de derecho. Efectivamente, tras afirmarse que el acta de conformidad no puede en absoluto concebirse como el resultado de una transacción —concepción que, se afirma, se ve impedida no ya únicamente por el carácter ex lege de la obligación tributaria, sino por la propia razón de ser de las actuaciones inspectoras—, se declara: "La conformidad del obligado tributario constituye un pronunciamiento procesal acerca de la certeza de los hechos imputados por la Inspección, pudiendo comprender en cierto modo una confesión, y de la corrección de la propuesta de liquidación. A la conformidad llega el interesado como consecuencia de las pruebas aportadas por la Inspección y del juicio que le merece la calificación jurídica que la Inspección efectúa...". A mi entender, el problema estriba en configurar como "conformidad", ni considerándola como manifestación de conocimiento, ni entendiéndola como manifestación de voluntad, la aceptación de algo —una propuesta de liquidación— que, sin embargo, puede ser impugnada, se supone que, precisamente, por no merecer un juicio positivo la calificación jurídica que la Inspección efectúa.

Tal vez el hecho de que se siga utilizando aquí el término "conformidad", así como el que sea esa supuesta conformidad, no a los hechos, sino a la calificación jurídica de los mismos apreciada por el Inspector actuario, lo que determine la calificación del acta, no sea más que la manifestación de una cierta inercia o apego al acta de invitación creada en 1927. Pero tal denominación no se compadece en absoluto con el régimen jurídico de las actas de conformidad vigente hoy en nuestro Derecho.

Por lo demás, se tiene la sensación de que, en realidad, lo que se persigue con esta regulación es que el obligado tributario preste normalmente su conformidad, lo que, por otra parte, tampoco es nuevo entre nosotros, como hemos tenido ocasión de comprobar al analizar la evolución histórica en esta materia. En otros términos, lo que se pretende es que el acta de conformidad sea el documento normal y ordinario de la actuación inspectora.

C) Efectos.

Aunque los efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente han sido adelantados, en buena medida, en las consideraciones que anteceden, nos referiremos a ellos a continuación, más sistemáticamente.

En primer lugar, debe destacarse, precisamente, la ausencia de eficacia preclusiva del acta de conformidad, respecto de la Administración. La Administración no queda vinculada a las afirmaciones contenidas en el acta, y esta desvinculación se da tanto respecto de los juicios acerca de la aplicación del derecho, como de las propias circunstancias de hecho consignadas en aquélla.

Según previene el artículo 60, 3 del Reglamento, "Si el Inspector Jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes" a partir de la fecha del acta. Así pues, respecto de la Administración, esta amplia posibilidad de revisar de oficio el acta

de conformidad niega toda eficacia vinculante a este documento. Justamente por ello resulta inviable en la actualidad la construcción de la conformidad como acto de fijación, ya que, según ha puesto de relieve Falzea, el efecto esencial característico de todo acto de fijación es el efecto preclusivo, consistente en la "irrelevancia de toda impugnación relativa al contenido de la situación jurídica comprobada sobre la base de su valor histórico-jurídico". Y "una consecuencia de este efecto preclusivo —escribe Palao— es que los actos jurídicos que tienen como presupuesto los datos o situaciones objeto de la fijación tienen que ajustarse necesariamente al contenido de ésta, por la cual resultan en consecuencia vinculados" (192).

Respecto al contribuyente, el ámbito de la fuerza vinculante del acta resulta de lo dispuesto en el artículo 61, apartado 3, según el cual, "En ningún caso podrán impugnarse por el obligacio tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dió su conformidad...". En consecuencia, el contribuyente queda vinculado por todos los aspectos fácticos del acta a los que la conformidad se prestó. No ocurre lo propio en cuanto a las cuestiones jurídicas, pues "Las liquidaciones tributarias producids conforme a la propuesta contenida en un acta de conformidad y los demás actos de liquidación dictados por la Inspección de los Tributos serán reclamables en vía económico-administrativa, previo el recurso de reposición ante el Inspector Jefe, si el interesado decidiera interponerlo" (art. 61, 1). Este alcance de la eficacia preclusiva del acta de conformidad, limitado a las cuestiones de hecho, es el adecuado al principio de legalidad tributaria, pues la aplicación de las normas no puede quedar a expensas de la volun-

tad ni de la Administración ni del contribuyente.

Continuando con una norma de gran arraigo en nuestro ordenamiento --norma que se vió excepcionada, sin embargo, en la reglamentación del procedimiento de liquidación de 1984 (193)-- se dispone la regla general de inimpugnabilidad directa del acta, ordenándose que "No podrán impugnarse las actas de conformidad, sino únicamente las liquidaciones tributarias, definitivas o provisionales, resultantes de aquéllas" (art. 61,1,2, segundo párrafo). Aunque esta inimpugnabilidad se ha explicado reiteradamente por tratarse de acto trámite, no están ausentes de la misma razones de economía procedimental, atendiendo a la posición del acta en el procedimiento de gestión (194).

Como excepción a la inimpugnabilidad de los hechos a los que se dió la conformidad, el Reglamento previene la posibilidad de su impugnación en el supuesto de que el obligado tributario "pruebe haber incurrido en error de hecho" (art. 61,3). Se trata de una excepción al ámbito material de la eficacia vinculante del acta, no de una revocación de la conformidad, como podría pensarse desde la configuración de ésta como una declaración de voluntad. El artículo 61,3 del Reglamento utiliza, como sus precedentes, una expresión muy semejante a la del artículo 1234 del Código Civil, relativo a la confesión. Desde la perspectiva de la naturaleza confesoria de la conformidad resulta aplicable al citado artículo 61,3 una autorizada interpretación de nuestra doctrina sobre la significación del error de hecho al que se refiere el Código Civil, según la cual, no se trata de inexactitud subjetiva --o sea, de error o vicio de la voluntad-- sino de inexactitud objetiva --es decir, de discordancia entre los hechos confesados y la realidad-- (195).

La argumentación en que se fundamenta esta interpretación del artículo 1234 del Código Civil me parecen perfectamente válidas para rechazar la admisibilidad de impugnación de la conformidad por vicio de la voluntad, al margen de que se comparta o no su naturaleza confesoria. Concretamente, si se entiende por "error de hecho" la inexactitud subjetiva se produciría el absurdo de permitir la impugnación de la conformidad verdadera --o sea, de unos hechos ajustados a la realidad-- pero prestada por error, en tanto que no sería posible impugnar la conformidad prestada a unos hechos que no se corresponden con la realidad, pero en la que no existe error subjetivo. Tal situación sería teóricamente absurda y prácticamente inconveniente, por lo que el error de hecho, como causa que fundamenta la impugnación de las circunstancias a las que el obligado tributario dió su conformidad, ~~debe entenderse~~ dando al concepto de error no su sentido técnico de vicio de la voluntad, sino su sentido más amplio y vulgar de pura discordancia con una realidad determinada (196).

Otro efecto derivado del acta de conformidad --aunque no dimana directamente de ella-- es el constituir al interesado en la obligación de ingresar el importe de la deuda tributaria, bajo apercibimiento de su exacción en vía de apremio, en los plazos previstos en el artículo 20, 2 del Reglamento General de Recaudación, siendo fecha determinante del cómputo de estos plazos aquella en que se entienda producida la liquidación derivada del acta (art. 55,2). Y según el número 2 del artículo 60, tal liquidación se entiende producida de acuerdo con la propuesta formulada en el acta, si transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ~~esta~~ no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector Jefe competente rectificando la liquidación propuesta en el acta, iniciando expedien-

te en tal sentido o anulando el acta incoada. De manera que, como antes apuntábamos, la obligación de ingresar el importe de la deuda tributaria no deriva directamente del acta, sino del acto administrativo de liquidación, aunque se trate de un acto presunto. Ello es coherente con el carácter de mera propuesta de la liquidación formulada en el acta por el Inspector actuuario (197).

La liquidación derivada del acta de conformidad puede ser provisional o definitiva, según que aquélla sea un acta previa o definitiva. En este último caso el pago tiene el carácter de un ingreso a cuenta de la liquidación definitiva que posteriormente se practique.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el artículo 20 del Reglamento General de Recaudación ha sido objeto de nueva redacción por el Real Decreto 338/1985, de 15 de marzo, sobre normas de gestión tributaria, recaudatoria y contable. Obviamente, tal obligación de ingreso sólo se produce cuando el acta sea de conformidad y con descubrimiento de deuda, como el Reglamento General de Inspección se ocupa de precisar, habida cuenta de la existencia de actas sin descubrimiento de deuda que se se tramitan como de conformidad.

La competencia para dictar el acto administrativo de liquidación corresponde al Inspector Jefe del Órgano o dependencia, central o territorial desde el que se hayan llevado a cabo las correspondientes actuaciones inspectoras (art. 60, 1). Se prevé, no obstante, que el Ministerio de Economía y Hacienda puede disponer, por necesidades del servicio, que determinados Inspectores Jefes puedan realizar directamente actuaciones inspectoras, en particular de comprobación e investigación. En este caso

los actos de liquidación tributaria y los demás actos administrativos que procedan se dictarán por otro Inspector Jefe que se determine al efecto. Como es claro, tal norma tiene por finalidad salvaguardar la garantía que supone la separación de personas entre quien realiza la inspección y quien dicta el acto administrativo.

Por su parte, el Inspector actuuario, como vemos, ostenta facultades de liquidación en sentido amplio, pero sólo formula propuestas de liquidación, no liquidaciones en sentido estricto. Este proclamado carácter de mera propuesta de la liquidación contenida en el acta no se ve contradicho por el régimen jurídico previsto para las mismas, ni en punto, concretamente, al ingreso de la deuda --que no procede sino desde que exista acto administrativo de liquidación, expreso o presunto--, ni en lo que atañe a su impugnación.

También compete al Inspector Jefe la rectificación de oficio de la propuesta de liquidación formulada en el acta, pudiendo incluso anular ésta. Tal facultad no tiene, en rigor, entidad autónoma, sino que es inherente a la potestad de resolución del procedimiento de liquidación (198).

De acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 60 del Reglamento General, y del artículo 13 de la Orden de 26 de mayo de 1986 --que desarrolla el Reglamento General y por la que se dictan normas respecto de la competencia y servicios dependientes de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria--, el procedimiento a seguir es el siguiente:

- Recibida el acta de conformidad y sus antecedentes, el Inspector Jefe dispondrá lo conveniente para su examen en el plazo de 15 días desde

la recepción del acta. A continuación el expediente se remitirá a la Intervención para su fiscalización, devolviéndose después a la Dependencia Inspectora.

- Si el Inspector Jefe, inicialmente o como consecuencia de los reparos formulados por la Intervención, apreciara errores materiales en la propuesta de liquidación formulada en el acta, dictará acto de liquidación rectificándolos. Ahora bien, hay que diferenciar, como hace la Orden de 26 de mayo, si la rectificación tiene carácter positivo --esto es, en más--, o negativo --o sea, en menos--.

Si la rectificación supone una minoración de la deuda tributaria, la liquidación --la Orden, inexplicablemente, habla de "nueva liquidación"-- se notificará al interesado, previa su fiscalización en el plazo de cinco días. Esta liquidación y su correspondiente notificación dejará sin efecto la propuesta de liquidación contenida en el acta y constituirá al obligado tributario en la obligación de satisfacer el nuevo importe de la deuda tributaria, computándose los plazos de ingreso según la fecha de la notificación.

Si la rectificación supone un incremento de la deuda tributaria, el párrafo segundo del artículo 13,2 de la Orden Ministerial dispone literalmente que "se dictará una liquidación suplementaria por el exceso que, notificada al interesado, deberá ser pagada por éste según la fecha de esa notificación; para el pago de la deuda tributaria resultante de la propuesta de liquidación contenida en el acta y ahora confirmada, continuarán rigiendo, no obstante, los plazos de pago en periodo voluntario determinados por el transcurso de un mes desde la fecha del acta".

El precepto no es, desde luego, un modelo de precisión. Se habla de liquidación "suplementaria": la denominación es novedosa, aunque próxima terminológica y teleológicamente a la liquidación complementaria, pero mientras ésta es una modalidad de liquidación provisional, la liquidación suplementaria de que aquí se trata puede ser una liquidación provisional o una liquidación definitiva, según el carácter del acta de conformidad de la que se derive. La cuestión puede parecer chocante, pero no es más que una consecuencia de la configuración del acta previa y de la significación de la liquidación provisional, sensiblemente distinta de la que cumplía en el llamado procedimiento tradicional de liquidación.

Se incurre en el error de afirmar que para la liquidación contenida en el acta "continuarán rigiendo" los plazos determinados por el transcurso de un mes desde la fecha de aquélla, cuando es obvio que, primero, hasta que no transcurra ese periodo de un mes no rige plazo alguno de ingreso, y, segundo, que tal obligación de ingreso y el cómputo de los plazos para la misma se refieren al acto de liquidación presunto, no a la propuesta de liquidación. La ratio legis del precepto parece hallarse en un deseo de respetar las expectativas que en orden al pago pudiera tener el contribuyente, aunque se aplica un criterio distinto en el supuesto de rectificación para minorar el importe de la deuda. Por lo demás, el Real Decreto es considerablemente más coherente con el verdadero carácter de la liquidación que se contiene en el acta. Se limita a disponer que el Inspector Jefe puede rectificar la propuesta de liquidación formulada en el acta, en el plazo de un mes; transcurrido el cual sin que tal rectificación se haya llevado a cabo, se entiende producida la liquidación de acuerdo con la propuesta formulada en el acta. Y cuando se trate de

rectificar errores materiales apreciados en la propuesta, el Inspector Jefe dictará acto de liquidación rectificándolos. Frente a ello, la Orden aplica distintos criterios según el sentido de la rectificación, habla de liquidación suplementaria y parece considerar la liquidación practicada por el Inspector actuario como si fuera cosa distinta de una propuesta; así, al referirse a la "nueva liquidación" para designar al acto de liquidación del Inspector Jefe, o cuando se habla de nuevo importe de la deuda.

- Procedimiento distinto es el que ha de seguirse si el Inspector Jefe observase en la propuesta de liquidación error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas. En este caso deberá acordar de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado igualmente dentro del plazo de un mes desde la fecha del acta, ya que si no, como sabemos, la propuesta de liquidación adquiere el carácter de un acto administrativo presunto de liquidación. El acta incoada servirá como soporte documental de dicho expediente, pero dejará sin efecto la propuesta de liquidación en ella notificada al obligado tributario.

Dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado, el interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes. Transcurrido el plazo de alegaciones la Unidad administrativa en que se haya tramitado el expediente lo elevará a la Oficina técnica si la hubiera, o directamente al Inspector Jefe, para que éste, en su caso, dicte la liquidación que, a su juicio, corresponda (199). El acto de liquidación deberá dictarse dentro de los quince días siguientes al término del plazo para formular alegaciones.

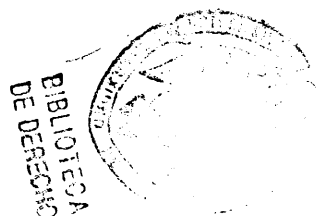
A diferencia de lo que ocurría en la normativa de 1982 (200), no se prevé la posibilidad de que el contribuyente pueda manifestar su conformidad o disconformidad con el acto de liquidación, de manera que procederá el ingreso de la deuda, de acuerdo con los plazos previstos en el artículo 20, 2 del Reglamento General de Recaudación. Sobre ello hay que tener en cuenta que las liquidaciones tributarias producidas conforme a la propuesta de liquidación contenida en un acta de conformidad, y los demás actos de liquidación dictados por la Inspección de los Tributos son reclamables en vía económico administrativa, previo el recurso de reposición ante el Inspector Jefe, si el interesado decidiera interponerlo (art. 61, 1 del Reglamento).

- Además de estas facultades de rectificación, el Inspector Jefe puede incluso dejar sin eficacia el acta incoada, ordenando completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

Ni el Real Decreto ni la Orden Ministerial disponen expresamente cuáles son los motivos en base a los cuales el Inspector Jefe puede hacer uso de esta facultad. Pero no parece aventurado entender que procederá la anulación del acta cuando ésta tuviere defectos de forma o se hallare incompleta, —esto es, cuando se aprecien defectos en la expresión de los requisitos del artículo 145 de la Ley General Tributaria—, supuesto que no encaja en ninguno de los motivos previstos para las otras formas de revisión de oficio, o, en general, cuando el acta adolezca de falta de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, o también cuando los errores o defectos del acta así lo exigiesen. Este último motivo era el previsto en el Real Decreto 412/1982 (art. 7º, 2), para la anulación del acta de conformidad por el Inspector Jefe. En el Real Decreto 2077/1984, los

defectos en el contenido del acta o la falta de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, podían ser subsanados por el Inspector Jefe, dentro de los quince días siguientes a la fecha del acta.

Otro efecto de la conformidad es el de atenuación de sanciones, según se desprende del artículo 82, h) de la Ley General Tributaria. La conformidad relevante a estos efectos es, sin duda, la conformidad a los hechos, no a la calificación jurídica de los mismos, aunque sea la conformidad con la propuesta de liquidación la que formalmente califica al acta como de tal carácter (201). Que ello es así se deduce, por un lado, de la posibilidad de impugnar la liquidación derivada de un acta a la que se haya prestado la conformidad. Por otra parte, el Reglamento dispone en su artículo 61,2 que cuando el interesado interponga recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra una liquidación tributaria que comprenda una sanción impuesta observándose lo dispuesto en la letra b) del artículo 82 de la Ley General Tributaria —relativa a la capacidad económica del sujeto infractor—, la Inspección, al recibir el recurso o remitir el expediente al Tribunal, dictará acto administrativo de liquidación, exigiendo la parte de la sanción reducida, atendiendo a la conformidad inicial del interesado. De manera que la interposición de recurso no empece el efecto atenuador de la conformidad prestada en el acta, o inicialmente prestada. Así pues, lo relevante es la aceptación de los hechos, lo que, por lo demás, es perfectamente acorde con la naturaleza de "circunstancia atenuante" con que aquí se contempla la conformidad, en cuanto que, como decía el Preámbulo del Real Decreto, manifiesta un cierto arrepentimiento de la infracción cometida.



Por otra parte, el propio artículo 61, 2, señala que "Del mismo modo procederá la aplicación de lo dispuesto en la letra h) del citado artículo 82 cuando se dicte acto de liquidación en cuanto acepte las alegaciones del interesado o éste se allane a la propuesta contenida en un acta de prueba preconstituida". Esta figura --asimilación a la conformidad de supuestos de disconformidad, en orden a sus efectos favorables sobre las sanciones-- no es totalmente nueva en nuestro Derecho. En efecto, la condonación automática de sanciones no siempre ha sido exclusiva del acta de conformidad, sino que se ha admitido la posibilidad de adherirse a la liquidación en el supuesto de actas de disconformidad, con aquella consecuencia. Tal posibilidad fue recogida en el artículo 6º, 8 de la Orden de 26 de mayo de 1982. Tampoco es nuevo este supuesto que da lugar a la atenuación de sanciones, aunque se formula en sentido inverso al previsto para el instituto de la condonación. En la citada Orden de 1982, se excluía (art. 6º, 8) la condonación de sanciones derivadas de actas de disconformidad cuando dieran lugar a un acto administrativo que confirmase en su totalidad la propuesta inspectora. Ahora se dispone la graduación de sanciones en cuanto el acto de liquidación acepte las alegaciones del interesado. En cuanto a la mención del allanamiento a la propuesta contenida en un acta de prueba preconstituida, en rigor, constituye un supuesto de conformidad del contribuyente.

La Orden Ministerial contiene una novedad con relación al Real Decreto, al disponer, respecto de las actas de disconformidad, que la interposición de recurso por el interesado contra la parte de la liquidación en que se hayan aceptado sus alegaciones excluye el beneficio de la atenuación de sanciones (202). El supuesto parece configurarse como una

especie de sanción al cambio de postura del contribuyente, o a la no resignación con la liquidación practicada.

6. Actas de disconformidad.

Se ha dicho en más de una ocasión que las actas de disconformidad conservan la función originaria de esta clase de documentos, de comunicar hechos a los órganos liquidadores (203), razón por la cual se la ha calificado como de "acta pura" (204).

Esta concepción del acta de disconformidad creo que debe matizarse a la vista del nuevo Reglamento General de la Inspección, no ya por el hecho de que en aquella se contengan propuestas de liquidación --cosa que ya ocurría en las disposiciones precedentes y que, ciertamente, empaña aquel carácter del acta--, sino fundamentalmente porque era significativa de una importante diferencia respecto al acta de conformidad, mientras que hoy esto último no parece tan claro.

En efecto, si del acta de conformidad, como antes ocurría, deriva un efecto preclusivo para la Administración, en orden a los hechos en ella consignados, limitándose las posibilidades de su rectificación de oficio, en tanto que el acta de disconformidad no produce ningún efecto vinculante, resulta que la caracterización de esta última como vehículo de una declaración testifical del actuario no sólo señala la función de este documento sino que, además, indica la nota diferencial más acusada respecto al acta de conformidad.

Ahora bien, en la actualidad la cuestión varía, ya que la Administración no se encuentra vinculada a los hechos consignados en el acta de

conformidad, y, en este sentido, tanto el acta de conformidad como la de disconformidad son vehículos o medios de información de la Inspección --Inspector actuuario-- al órgano liquidador --Inspector Jefe-- . ¿Cuál es, entonces, la diferencia sustancial entre ambas clases de actas?. A mi entender, y no hacen falta ya muchos argumentos para demostrarlo, desde la perspectiva de la Administración la diferencia más relevante estriba en el distinto valor probatorio de los hechos consignados en una y otra clase de actas (205). El artículo 62, 2 del Reglamento nos dice que los hechos consignados en las actas y manifestados o aceptados por los interesados, se presumen ciertos. A contario sensu, los hechos no aceptados, o sea, aquellos a los que el obligado tributario no preste su conformidad, no gozan de presunción de certeza, no tienen el carácter privilegiado de la prueba que la conformidad supone, sino que habrán de valorarse por la Administración, concretamente por la Dependencia de Inspección. Desde esta perspectiva, el acta de disconformidad, como tal documento, es una figura que se encuentra hoy día mucho más próxima al acta de conformidad de lo que ha estado en otros momentos.

Ello no obstante, desde el punto de vista de la significación de ambas clases de actas en el procedimiento liquidatorio, la diferencia entre ellas es mucho más acusada, pues el acta de conformidad conlleva una simplificación en la liquidación del tributo que la aleja del acta de disconformidad. Y, en este orden, puede seguir afirmándose que la función esencial y primaria del acta de disconformidad es la de ilustrar hechos, que han de ser posteriormente valorados a efectos del acto de liquidación, en tanto que el acta de conformidad constituye el soporte documental de una liquidación tributaria.

Entrando en la regulación del acta de disconformidad --artículo 56 del Real Decreto y artículo 13, 5 de la Orden--, ha de incoarse cuando el sujeto pasivo, retenedor o responsable se nieguen a suscribir el acta o, suscribiéndola, no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma. Además, hay que tener en cuenta que, según se deriva del artículo 146, 3 de la Ley General Tributaria, las actas suscritas por personas sin autorización suficiente se tramitarán como actas de disconformidad (206). Es por ello que, como señalara Palao (207), sería más exacta la denominación de "actas sin conformidad", ya que en ellas no siempre se ha manifestado (expresa o tácitamente, la disconformidad del interesado, sino que hay supuestos --por ejemplo, ausencia de persona con poder suficiente para presar conformidad-- en los que falta todo pronunciamiento sobre ello. En cualquier caso, la denominación revela la condición subalterna de estas actas a la figura central del acta de conformidad.

Incoada el acta procede la apertura del expediente administrativo, tal como ordena el artículo 146, 1 de la Ley General Tributaria. El interesado queda advertido, en el ejemplar del acta que se le entregue, de su derecho a presentar ante el órgano actuante de la Inspección de los Tributos las alegaciones que considere oportunas, previa puesta de manifiesto del expediente, dentro del plazo de los quince días siguientes al séptimo posterior a la fecha del acta.

Siguiendo la pauta de las disposiciones precedentes, el Real Decreto se ocupa de precisar el contenido de este tipo de actas, de manera adecuada a la función que antes les hemos señalado: "En las actas de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucinta-

mente, los fundamentos de derecho en los que se base la propuesta de regularización, sin perjuicio de que en el informe ampliatorio que posteriormente ha de hacer el actuario, se desarrollen dichos fundamentos...".

A la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, el Inspector Jefe dictará el acto administrativo que correspondea, dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones (art. 60, 4 del Reglamento), previa propuesta de la Oficina técnica si la hubiera, como prevé la Orden Ministerial. Asimismo, dentro del plazo para resolver, el Inspector Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan, en un plazo no superior a tres meses, documentándose tales actuaciones complementarias a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta suplirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada, tramitándose según proceda, esto es, según que el obligado tributario se muestre o no conforme con la propuesta de liquidación que en ella se contenga (208).

7. Actas con prueba preconstituida.

El acta con prueba preconstituida, prevista en el artículo 146, 2 de la Ley General Tributaria, supone la admisión de un procedimiento sumario en el que, dada la naturaleza de una prueba, presumiblemente incontestable, no es necesario entablar una relación de presencia con el obligado tributario, ni la consiguiente firma del acta. Se trata, por tanto, de acelerar la tramitación de las actuaciones, sin producir la indefensión del contribuyente (209).

Aunque en ocasiones este tipo de actas se ha querido identificar con las llamadas "actas por correo", el acta con prueba preconstituida es una figura con sustantividad propia, aunque se utilice aquel medio para hacerla llegar al interesado. En efecto, el acta por correo conoce supuestos distintos del acta con prueba preconstituida (210); concretamente, cuando se ha intentado infructuosamente ponerse en contacto con el sujeto pasivo, quedando constancia de ello, en cuyo caso procede la incoación de un acta de disconformidad sin firma del sujeto pasivo, o en los casos de negativa a la firma por parte de la persona con quien se entendió la Inspección, tramitándose también acta de disconformidad. Resulta así que la característica esencial del acta con prueba preconstituida no es la ausencia de firma del obligado tributario, sino el hecho de que, dada la naturaleza de la prueba, puede extenderse sin la presencia de aquél, o lo que es lo mismo, que ni siquiera es preciso que se ofrezca al interesado la posibilidad de hallarse presente y suscribir el acta. En este sentido debe entenderse la declaración del artículo 146, 2 de la ley General Tributaria, según el cual no es "preciso que el sujeto pasivo o su representante autorice la correspondiente acta...". Como ha puesto de relieve el profesor Antón, esta expresión es incorrecta, "pues es evidente que el sujeto pasivo o su representante nunca autorizan un acta de la Inspección de los Tributos. Podrán prestar su conformidad a los hechos en ella recogidos, negarlos, discutirlos, pero, en ningún caso, autorizar el documento en que tales hechos o actos se recojan" (211).

El concepto de preconstitución de la prueba, como ha señalado Mantero (212), significa que ésta no se crea, no se constituye dentro del procedimiento, sino que es una prueba preexistente a la actuación inspec-

tora, de tal manera que la comprobación se reduce a la constatación de la existencia de dicha prueba. Asimismo, siguiendo al profesor Antón, no es absolutamente necesario que la prueba preconstituida haya de constar documentalmente, aunque es claro que así ocurrirá en la mayoría de los supuestos (213). Obviamente, no es preciso que la prueba preconstituida se incorpore materialmente al expediente, pero sí que en el acta se exprese con suficiente claridad y precisión en qué consiste y dónde radica, de forma que, en el caso de una eventual impugnación, los órganos llamados a resolverla puedan tener acceso a ella. En este sentido, el artículo 57 del Reglamento General ordena que "En el acta se expresarán, con el detalle necesario, los hechos y medios de prueba empleados y a la misma se acompañará, en todo caso, informe del actuario".

Así las cosas, el acta no es el medio de prueba, pues ésta, por definición, preexiste a su extensión, sino que es un medio de comunicación con el obligado tributario, a través del cual se pone en su conocimiento la existencia de la prueba, permitiéndole la formulación de alegaciones. El acta, nos dice el artículo 57, 2 del Reglamento, así como la iniciación del correspondiente expediente, se notificarán al obligado tributario, quien en el plazo de quince días podrá alegar ante la Inspección cuanto convenga a su derecho y en particular lo que estime oportuno acerca de los posibles errores o inexactitudes de dicha prueba y sobre la propuesta de liquidación contenida en el acta, o bien expresar su conformidad sobre una o ambas cuestiones.

Por último, a tenor del artículo 60, 5 del propio Reglamento, el acto administrativo de liquidación deberá dictarse por el Inspector Jefe dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

NOTAS

- (1) Como es sabido, tal distinción tiene su origen en la doctrina germana (HENSEL, BLUMENSTEIN), y ha sido ampliamente aceptada entre nosotros, merced a la obra del profesor SAINZ DE BUJANDA, quien la ha propugnado desde sus escritos iniciales. No la comparten, en cambio, CORTES DOMINGUEZ, M. (Ordenamiento tributario español, Tecnos, Madrid, 1968, pág. 278), al negar las premisas en que HENSEL la fundamentaba, y PEREZ DE AYALA, J. L. y GONZALEZ GARCIA, E. (Curso de Derecho tributario, t. I, Edersa, Madrid, 1983, págs. 107-108), al acoger en lo sustancial la doctrina procedimental de MAFFEZZONI, que la niega expresamente.

Recientemente, ha vuelto a ocuparse del tema SAINZ DE BUJANDA, exponiendo su propia opinión y las posiciones contrarias, en su obra Sistema de Derecho financiero, t. I, vol. 2º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 160 y ss.

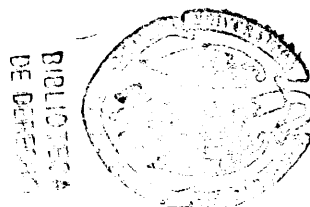
- (2) MANTERO SAENZ, A., "La inspección en el proceso tributario", prólogo a la obra de ARIAS VELASCO, J., Procedimientos tributarios, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, pág. 9.
- (3) PALAO TABOADA, C., "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar a su traducción castellana de A. BERLIRI, Principios de Derecho tributario, vol. III, Ed. Der. Fin., Madrid, 1974, pág. 17.
- (4) En última instancia, tal es el criterio identificador entre las categorías de obligaciones (relaciones de Derecho tributario material) y los deberes tributarios (relaciones de Derecho tributario formal). Vid. SOLER ROCH, M. T., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas REDF, núm. 25, 1980, págs. 5 y ss.; también, SAINZ DE BUJANDA, Sistema de Derecho financiero, t. I, vol. 2º, cit., págs. 165 y ss.
- (5) PALAO TABOADA, Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria, cit., pág. 56.
- (6) Vid., por ejemplo, los trabajos de BARRERA DE IRIMO, A. —de un lado— y ALBIÑANA, C. y RODRIGUEZ ROBLES, A. —de otro—, que llevan por título "Aspectos jurídicos, económicos y psicológicos de la inspección tributaria", ambos en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1959, Madrid, 1960, págs. 271 y ss. y 253 y ss., respectivamente.
- (7) Cfr. Notas de Derecho financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975, pág. 87.
- (3) Curso de Derecho Financiero Español, Pons, Madrid, 1985, pág. 571.
- (9) Tal es el concepto de gestión al que se atiene ARIAS VELASCO, J., en Procedimientos tributarios, cit., pág. 101.

- (10) Vid. GOTA LOSADA, A., Tratado del Impuesto sobre la Renta, t. IV, Ed. Der. Fin., Madrid, 1972, pág. 201.
- (11) Ibidem; también PALAO, Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión, cit., págs. 53-54.
- (12) Op. cit., pág. 20.
- (13) Vid. PALAO (op. cit., pág. 54), quien pone de manifiesto las contradicciones e incongruencias sistemáticas de la Ley General Tributaria en este punto.
- (14) Por ello dice PALAO (op. cit., pág. 54, en nota 59). que "más que un error de sitemática, parece que se trata de una rúbrica incorrecta del título en cuestión".
- (15) En Italia, para designar a este procedimiento y al acto que lo cierra se ha utilizado preferentemente una palabra (accertamento), alu siva a la actividad que realiza la Administración. La doctrina española viene empleando para designar tanto al procedimiento como al acto un vocablo ("liquidación") indicador del resultado final de dicha actividad (PALAO, op. cit., pág. 20).
- (16) Vid. CLAVIJO HERNANDEZ, F., "El acto de liquidación", Civitas REDF, núm. 20, 1978, págs. 651 y ss.
- (17) Cfr. CERVERA TORREJON, F., La inspección de los tributos: garantías y procedimiento, IEF, Madrid, 1975, pág. 17.
- (18) CERVERA TORREJON, La inspección de los tributos, cit., pág. 19.
- (19) Ibidem, pág. 21.
- (20) PEREZ DE AYALA, J. L./GONZALEZ GARCIA, E., Curso de Derecho tributario, t. II, Edersa, Madrid, 1984, pág. 21.
- (21) Ibidem, pág. 12.
- (22) Ibidem, pág. 24.
- (23) PALAO, Naturaleza y estructura, cit., pág. 41; GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, t. IV, cit., pág. 265.
- (24) PALAO, op. cit., pág. 51.
- (25) MANTERO SAENZ, A., Procedimiento de la Inspección tributaria, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, pág. 104: "El proceso como suma de procedimientos enlazados entre sí es una construcción más amplia y abierta que la simple del procedimiento de gestión, ya que no hay un solo procedimiento de gestión, sino varios, todos ellos con la misma finalidad".

- (26) Vid. MARTIN DELGADO, J. M., "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", HPE, núm. 84, 1983, págs. 22-23; FERREIRO LAPATZA, J. J., Curso de Derecho Financiero Español, cit., pág. 577.
- (27) Normalmente la determinación del an y del quantum del crédito tributario son dos operaciones íntimamente entremezcladas en la realidad y constituyen el resultado de la aplicación de todas las normas reguladoras de un tributo. La comprobación, entendida como fijación definitiva de un elemento necesario para la aplicación de un tributo, puede dar por sí misma una respuesta a la cuestión del an —ejemplo, renta inferior al mínimo exento—, pero normalmente no nos dirá nada sobre ella: conocer el valor de un bien, la cuantía de las rentas de trabajo de un sujeto..., etc., no nos permiten afirmar si existe o no una obligación tributaria por los impuestos de transmisiones patrimoniales, sobre los rendimientos del trabajo personal..., etc." (PALAO, Naturaleza y estructura, cit., pág. 50, en nota 53).
- (28) Los nuevos procedimientos tributarios, cit., págs. 23-24.
- (29) En este orden de cosas es verdaderamente significativo que se haya dictado el Reglamento General de la Inspección antes que el de gestión.

Sobre la utilidad y conveniencia de la previsión contenida en el artículo 9º de la Ley General Tributaria, el profesor PALAO manifestó, refiriéndose a la Inspección y a los extintos Jurados, que no hay reparo esencial que oponer a que ambos "sean objeto de sendos reglamentos propios y distintos del general de gestión..., teniendo en cuenta que en dichos reglamentos habrán de regularse cuestiones sustantivas y procedimentales de índole peculiar y específica y que dichas actuaciones tienen perfiles característicos que justifican la separación normativa, aunque quizá esta separación vaya en detrimento de la atención hacia aquellos aspectos en los que tales actuaciones se relacionan jurídicamente con el procedimiento general de gestión, en el que indudablemente están insertas. La cuestión es de mera oportunidad normativa y a la hora de redactarse estos reglamentos habrán de sopesarse las ventajas y los inconvenientes de la unidad o separación" (Naturaleza y estructura, cit., págs. 55).

Desde luego, el Reglamento General de la Inspección de los Tributos no se ha limitado a regular cuestiones de índole peculiar y específica de las actuaciones de los órganos integrados en aquella; antes al contrario, en el procedimiento de las actuaciones de la Inspección de los Tributos, se ha integrado el procedimiento de las liquidaciones tributarias.



- (30) Así sucede, por ejemplo, en la liquidación de la tasa por expedición de títulos académicos, conforme a las bases y tipos señalados en el artículo 22 del Texto Refundido de Tasas Fiscales.
- (31) Es el caso, por ejemplo, de la liquidación de las letras de cambio en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, donde es el particular interesado el que, sin intervención de la Administración, utiliza los efectos timbrados en la forma prevista en el artículo 37 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cifrando y cumpliendo así su obligación.
- (32) Sobre la aparición, configuración y evolución de la Inspección Tributaria como un cuerpo administrativo, vid: ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "La inspección 'técnica' de los tributos: sus orígenes", Civitas REDF, núm. 12, 1976, págs. 513 y ss.; del mismo autor, "La inspección de los tributos: una evolución significativa", Civitas REDF, núm. 4, 1974, págs. 767 y ss.; CERVERA TORREJON, F., La inspección de los tributos, cit., págs. 22 y ss.
- (33) El primer Reglamento general "para el servicio de investigación de la Hacienda Pública" es de 11 de mayo de 1888; sobre la situación anterior a este Reglamento puede verse el interesante trabajo de ALBIÑANA, La inspección "técnica" de los tributos: sus orígenes, ya citado; para un análisis de la situación normativa entre 1888 y 1926, además de este trabajo de ALBIÑANA y de la obra de CERVERA TORREJON citada en la nota anterior, vid. MANTERO SAENZ, A., "La inspección en el proceso tributario", prólogo a la obra de ARIAS VELASCO, Procedimientos tributarios, cit., en especial, págs. 47 y ss.
- (34) Es por ello que los diversos Reglamentos que regularon la Inspección de Tributos desde 1888 (los de 1892, 1893, 1895, 1900 y 1903) contienen la normativa referente a la Inspección interna de la propia Administración tributaria, esto es, la llamada más tarde Inspección de Servicios, situación que se mantendrá incluso en la normativa de 1926.
- (35) Vid. CERVERA TORREJON, La inspección de los tributos, cit., págs. 22-24. "Las tareas de la Inspección pueden subsumirse sin dificultad en las de carácter puramente gestor, realizadas por la rudimentaria Administración de la época. Se trata de una actividad básicamente interna, de realización por los órganos de inspección de un conjunto de tareas esencialmente burocráticas, de registro de datos y documentos, de buena organización ad intra, sólo ocasionalmente relacionada con los contribuyentes (CERVERA, op. cit., págs. 10).
- (36) GOTA LOSADA (Tratado del Impuesto sobre la Renta, t. V, cit., pág. 25), hace arrancar de 1900 su estudio de los Cuerpos especiales, por las siguientes razones: primera, porque los Cuerpos especiales de Inspección han surgido después de dicha fecha; segunda, porque si bien antes de 1900 existieron inspectores de tributos (llamados

entonces "Investigadores"), éstos tuvieron escasa importancia debido a que el sistema de gestión de los impuestos y contribuciones era el "arrendamiento", confiriéndose a los arrendatarios la posibilidad de nombrar los agentes e inspectores que considerasen necesarios; tercera, porque el sistema tributario anterior a 1900 era muy distinto, lo cual implicaba una organización de la Hacienda Pública diferente a la que exigió con posterioridad la Ley de Reforma Tributaria de Raimundo Fernández Villaverde.

- (37) Cfr. CERVERA, La inspección de los tributos, cit., págs. 25-26.
- (38) Cfr. GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, t. V, cit., pág. 26, en nota 909.
- (39) Tratado del Impuesto sobre la Renta, t. V, cit., pág. 147.
- (40) Puede verse reproducido íntegramente en CERVERA, La inspección de los tributos, cit., págs. 26-28, en nota 23.
- (41) Op. cit., págs. 30-31.
- (42) Concretamente, los artículos 61 a 67 disponían lo siguiente:

"Art. 61. Los Inspectores del Tributo, al realizar los servicios de comprobación e investigación, se presentarán en el local donde la Sociedad o el individuo sujeto a tributación tengan su domicilio social, o en el que se ejerza la industria, comercio, profesión, u oficio que de aquellos hayan de ser objeto, y después de darse a conocer, procederán a levantar la correspondiente acta de presencia con arreglo a modelo. En estos casos el procedimiento será el siguiente:

a) Cuando se trate de comprobar un alta, una baja, una declaración o un expediente y resulta conforme, el Inspector en funciones extenderá por duplicado el acta, modelo número 8, en presencia del interesado; la suscribirán juntos, dejará un ejemplar al declarante y el otro lo entregará en la Inspección para ser remitido a la Administración en unión del documento que a ella haya dado origen, a fin de que surta los efectos reglamentarios.

b) Si de la práctica del servicio resultare diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo observado por el Inspector, éste hará constar en el acta (modelo número 9) los hechos origen de la discrepancia, invitará al interesado a firmarla con él, recabando, si se negare, la firma de dos testigos instrumentales, o, en su defecto, de un agente de la Autoridad y le entregará el duplicado del acta, en la que figurará una diligencia advirtiéndole que dentro del plazo de ocho días, contados a partir de las cuarenta y ocho horas de la fecha del acta, puede pasar a la Administración de Rentas Públicas, personalmente o por medio de apoderado o representante legal, para conocer el expediente que se le haya formado y, en su caso, alegar lo que estime conveniente a su derecho. En la misma

se le advertirá que, de conformarse desde luego con el acuerdo de la Administración le serán condonadas las dos terceras partes de la multa que en su caso se le imponga.

Art. 62. El mismo día que haya levantado el acta, o al siguiente si hubiese realizado el servicio fuera de las horas hábiles de oficina, el Inspector en funciones la entregará al Inspector jefe, quien cuidará de que seguidamente, y nunca en plazo superior a cuarenta y ocho horas, contadas desde el momento de su levantamiento, sea remitida el acta a la Administración de Rentas Públicas.

Previamente, el Inspector actuante informará, en pliego unido a aquélla, acerca de los hechos en la misma consignados, ya limitándose a ratificarlos o ya ampliándolos en la forma que estime conveniente. En su informe propondrá la liquidación que, a su juicio, deba practicarse y consignará todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar el juicio de la Administración, fijándose especialmente en si el expedientado ha incurrido en reincidencias y demás circunstancias que puedan caracterizar el hecho.

Art. 63. Recibido el expediente en la Administración de Rentas Públicas y cargado al Negociado correspondiente, será estudiado por éste el caso en aquél comprendido. Cuando se presente dentro de los ocho días señalados en el artículo anterior, el interesado o su apoderado o representante legal, la Administración escuchará y hará constar, por medio de diligencia, si comparece personalmente, o estudiará, si lo hace por escrito, sus alegaciones, y dictará el correspondiente acto administrativo. Notificado éste con la mayor diligencia, el expedientado tendrá cinco días de plazo, a contar desde el de la notificación, para aceptar el fallo de la Administración. La aceptación se hará por medio de comparecencia en el expediente, firmada por el interesado y por el Jefe de Negociado, o por medio de escrito unido a él, y llevará consigo la condonación automática de las dos terceras partes de la multa impuesta. Es requisito indispensable, para que pueda surtir estos efectos, que en el escrito de aceptación o en la diligencia de comparecencia haga el interesado renuncia expresa a utilizar contra aquel fallo todos los recursos, incluso el contencioso-administrativo.

Art. 64. Si no aceptare el fallo de la Administración, podrá libremente entablar contra él, en el plazo de quince días, la reclamación económico-administrativa que corresponde con arreglo al vigente Reglamento de procedimiento.

Art. 65. Los declarados defraudadores no podrán gozar del beneficio de la condonación.

Art. 66. Si, no obstante haber sido notificado por el Inspector al levatar el acta de presencia, el interesado no compareciere en la Administración de Rentas Públicas, ésta, transcurrido el plazo de ocho días, dictará el acto administrativo y seguirá el procedimiento en la forma que en el artículo 63 se establece.

Art. 67. Inmediatamente después de transcurrido el último plazo de los señalados en el artículo 63, la Administración de Rentas Públicas pasará los expedientes a la Intervención y a la Tesorería-Contaduría, a los efectos reglamentarios y luego a la Inspección para que se practiquen las notificaciones a que haya lugar y para su custodia".

La condonación, por aceptación del fallo de la Administración, de las dos terceras partes de la multa, en lugar de la condonación total (como prevenía la base 31), fue consecuencia de las modificaciones introducidas por el Real Decreto de 22 de octubre de 1926 y la Orden de 19 de noviembre del mismo año, que dió nueva redacción al Reglamento de 13 de julio.

- (43) No obstante, en las disposiciones de 1927 el legislador revisará de manera importante este punto, como se verá.
- (44) Esa concepción de las infracciones determina, como ha señalado PEREZ ROYO, F. (Infracciones y sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1972, pág. 39), que en el Reglamento de 1926, más que definir infracciones, se califiquen los expedientes o actas levantados por la Inspección.

En este orden de cosas, "existen diversas disposiciones posteriores a 1926 en materia de inspección cuyo objeto principal es una nueva tipificación del cuadro de infracciones o un retoque --más o menos amplio-- de las sanciones aplicables. El caso más significativo es la llamada Ley de Inspección de los Tributos, de 20 de diciembre de 1952; contrariamente a lo que cabe esperar de tal denominación no se trata de una nueva regulación de la materia de la inspección, ni, en un plano más modesto, de un conjunto de nuevos preceptos fragmentarios relativos a la inspección; la parte esencial de tal Ley se destina a establecer una nueva ordenación de sanciones e infracciones tributarias, siendo los demás preceptos de significado menor y particularizado". (CERVERA, La inspección de los tributos, cit., pág. 33).

- (45) Vid. el artículo 61, b) de la Real Orden de 13 de julio.
- (46) "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", Civitas REDF, núm. 11, 1976, pág. 409.
- (47) Pone el profesor FERREIRO un especial interés en destacar y valorar el importante aspecto de la condonación automática de sanciones (Las funciones liquidadoras, cit., págs. 407 y ss), en la que ve, con razón, un debilitamiento del propio sistema de sanciones y, consecuentemente, una necesidad de aumentar las actuaciones inspectoras. Pero otorga a este punto una trascendencia, a mi juicio, excesiva, en orden a la importancia y función que de ahí se deriva para la posterior evolución del sistema. Concretamente, afirma: "La condonación automática de sanciones supone... una peligrosa quiebra en el sistema. Es posible que necesidades prácticas insoslayables

hayan hecho imposible en 1926, prescindir de ella. A partir de este punto el legislador pudo escoger dos caminos. El primero, el más difícil, intentar suprimir esta anomalía. El segundo supone un abandono paulatino de la especialización y separación entre órganos inspectores y liquidadores, un abandono paulatino de las garantías que para el contribuyente derivan de tal separación y un deterioro progresivo del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria. Por desgracia, ha sido este segundo camino el elegido. En aras de la facilidad, agilidad, flexibilidad y eficacia en la gestión de los tributos" (op. cit., pág. 409).

Las razones de esa evolución posterior hay que buscarlas, en efecto, en la necesidad de flexibilidad y eficacia en la gestión de los tributos, pero el entorpecimiento en este orden se debió a causas y circunstancias muy concretas; como ha puesto de relieve MANTERO, cuyas consideraciones recogemos en el texto. Lo que sí es cierto, como ha señalado PALAO TABOADA ("El nuevo procedimiento de la inspección tributaria", HPE, núm. 80, 1983, pág. 15), es que al crearse en 1927 el "acta de invitación", se "pone en las manos del Inspector una peligrosa palanca para inclinar la voluntad del contribuyente y aproxima peligrosamente la actividad inspectora a una transacción con el sujeto pasivo". Sobre este aspecto también insiste enérgicamente FERREIRO, op. cit., págs. 415 y ss.

- (48) La inspección en el proceso tributario, cit., págs. 53 y ss., donde se recogen páginas verdaderamente interesantes de nuestra historia tributaria.
- (49) La inspección en el proceso tributario, cit., pág. 54.
- (50) Tomo de la transcripción de MANTERO, La inspección en el proceso tributario, cit., págs. 55-56.
- (51) Ibídem, pág. 56.
- (52) Expresamente, la citada Real Orden disponía lo que sigue:

"1º Los Inspectores del Tributo iniciarán su actuación cerca de los contribuyentes que no hayan cumplido las obligaciones fiscales que reglamentariamente les correspondan, invitándoles a rectificar su situación tributaria previa exposición y razonamiento de los textos legales que obligan a este cambio de situación. Si la invitación fuere aceptada por el contribuyente, se hará constar en acta redactada con arreglo a modelo y firmada por ambos, acta que la Inspección pasará a la Administración de Rentas Públicas para su liquidación y trámite consiguiente.

2º Estas "Actas de invitación" autorizadas con la conformidad del contribuyente, tendrán la consideración de declaraciones o partes de alta, sin que, por lo tanto, pueda imponerse penalidad alguna por los hechos en ella reflejados.

3º En los casos en que no exista conformidad entre la Inspección y el contribuyente, o cuando éste ofrezca resistencia o sea reincidente, la Inspección procederá a levantar acta de constancia de hechos en la forma prescrita en el artículo 61 del Reglamento de 13 de julio de 1926".

Adviértase cómo no se declara expresa y abiertamente la no imposición de sanciones en caso de conformidad, sino que al disponerse que las actas "tendrán la consideración de declaraciones o partes de alta", no "puede imponerse penalidad alguna...".

- (53) De los criterios manifestados en nuestra doctrina sobre esta disposición, sirva como exponente la opinión de MARTINEZ LAFUENTE, A. (La condonación de sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1980, págs. 94-95): "Queda por tanto completamente trastocado y a partir de ese momento la condonación va a ponerse al servicio de lo que nunca debió estarlo, es decir, de la transacción, convenio, etc., entre el Inspector y el contribuyente con derogación singular de la obligación tributaria y, lo que es más importante, sin base legal alguna; esas bases convenidas y esas liquidaciones subsiguientes son lo que justifican la condonación, de ahí que la doctrina haya criticado unánimemente la introducción de tal sistema y la propia legislación haya reaccionado... La figura del Inspector, instructor del expediente sancionador, desaparece, al convertirse en juez y parte; ya nadie podrá enjuiciar si 'el sumario' está completo y puede dictarse 'sentencia'; será el mismo instructor quien lo haga, sin más control que el de su buen criterio y teniendo como límite la conformidad del contribuyente, fácil de conseguir al concretarse las funciones instructoras y decisorias en una sola persona, a lo que hay que añadir el aliciente de la condonación total de las sanciones a imponer, que no es sino un medio de conseguir con mayor probabilidad la conformidad".
- (54) Cfr. MANTERO, Procedimiento de la Inspección Tributaria, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981, pág. 407; en otro lugar (La inspección en el proceso tributario, cit., pág. 65), concreta que el noventa por ciento de las actas eran de invitación.
- (55) La inspección de los tributos, cit., pág. 143.
- (56) Las funciones liquidadoras, cit., pág. 412.
- (57) La inspección de los tributos, cit., pág. 138.
- (58) Otros Acuerdos en el mismo sentido, citados por el profesor CERVERA (op. cit., págs. 138 y 140), son los siguientes: de 26 de enero de 1951 (Ar. 444); de 26 de agosto de 1952 (Ar. 2093); de 3 de octubre de 1952 (Ar. 2103); de 5 de diciembre de 1952 (Ar. 2770); de 12 de diciembre de 1952 (Ar. 2794); de 20 de febrero de 1953 (Ar. 674); de 12 de febrero de 1954 (Ar. 789); de 20 de junio de 1957 (Ar. 2378); de 7 de marzo de 1958 (Ar. 1502) y de 6 de junio de 1961 (Ar. 2893).

- (59) En este sentido, vid. ALBIÑANA, "Pretendidos expedientes de comprobación", en La Acción Administrativa y Fiscal, febrero 1951, págs. 1 y ss.; "Porfiando sobre el acta de invitación", La Acción Administrativa y Fiscal, abril 1951, págs. 3 y ss., y mayo 1951, págs. 3 y ss.

A la importante cuestión del objeto y la naturaleza de la conformidad nos referiremos al examinar el Reglamento General de 1986.

- (60) Aunque de ella deriven ciertos efectos en orden a la impugnabilidad del acto de liquidación dictado por la Administración gestora --como diremos seguidamente--, lo que no es sino consecuencia de la conformidad prestada.
- (61) Se ha ocupado específicamente del tema CERVERA TORREJON, en "Inspección de los tributos: Impugnación de actas de invitación", CT, núm. 11, 1974, págs. 193 y ss.; también en su monografía La inspección de los tributos, cit., págs. 153 y ss., en especial 161 y ss.
- (62) Vid. el Acuerdo de 19 de septiembre de 1952 (Ar. 2080); ya con anterioridad a la Ley de 1941 el TEAC sostuvo de manera reiterada el derecho del contribuyente a entablar reclamación contra los actos administrativos derivados de las actas suscritas con su conformidad; vid. el Acuerdo de 2 de marzo de 1951 (Ar. 1034), en el que se citan en tal sentido las Resoluciones de 9 de diciembre de 1930, 14 de abril y 27 de octubre de 1931, 27 de febrero de 1934 y 4 de julio de 1935.
- (63) La inspección de los tributos, cit., pág. 163.

No se hasta qué punto puede hablarse, como hace FERREIRO (Las funciones liquidadoras, cit., pág. 413), de un "vínculo de dependencia" entre el acto de liquidación y el acta, en base a la norma según la cual sólo se admite la impugnación de las liquidaciones "en cuanto no sean consecuencia legal de dicho documento". Una cosa es que el contribuyente no pueda impugnar la liquidación mas que en cuanto no sea consecuencia legal de los hechos a los que dió su conformidad, y otra cosa distinta el que la Administración gestora necesariamente tenga que dictar la liquidación ateniéndose en exclusiva a lo consignado en el acta. Son de interés al respecto los siguientes párrafos del ya citado Acuerdo de 2 de marzo de 1951 (Ar. 1034):

"... Las actas de invitación, que todavía no son un acto administrativo, no pueden servir, pese a la conformidad del interesado, para convalidar una extensión abusiva de los preceptos tributarios, ni la invención de bases fiscales mediante la involucración de consideraciones de derecho con la simple constancia de hechos, cuya confesión del interesado es la única que no puede ser impugnada, y éste es precisamente el alcance de la Ley de 28 de marzo de 1941, por lo que siempre queda libre el derecho del contribuyente para

discutir los fundamentos del acto administrativo, lo cual es lógico, porque si la Administración, después de examinar libremente los hechos, a cuya constancia debe contraerse el acta de invitación, y la propuesta de liquidación que como consecuencia de ellos haga la Inspección, puede admitir, rechazar o modificar esta propuesta con arreglo a las disposiciones fiscales, es forzoso reconocer el derecho correlativo del interesado a discutir la legalidad de las consecuencias de dicho examen, que lleva implícito el derecho a entrar también en el fondo del expediente, que es la necesaria conexión lógica entre la premisa de los hechos indiscutibles establecidos por el acta de invitación y el acto administrativo que debe ser su consecuencia legal".

- (64) FERREIRO, Las funciones liquidadoras, cit., pág. 420.
- (65) La Orden de 10 de abril de 1954 —aplicable solamente a la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria— dispuso que "es de la competencia exclusiva de la Administración de Rentas Públicas la calificación de todos los expedientes..." y que "las actas... tendrán el simple carácter de documentos administrativos de información a las oficinas correspondientes", así como que "a éstas corresponde liquidar las cuotas, recargos y penalidades" (apartado 1º de la citada Orden). Pero también dispuso que "si las actas fueran del modelo número 14 (esto es, las de invitación), la Administración procederá a la liquidación, teniendo en cuenta que siempre que en las actas se den bases ciertas y suficientes para determinar con exactitud el importe de las cuotas, deberá efectuar dicha liquidación sin ulteriores trámites, a no ser que la oficina liquidadora considere necesario ampliar los datos consignados en el acta".
- (66) Los dos preceptos de que consta la Orden en cuestión son del siguiente tenor:
- "1º. Cuando como consecuencia de invitación de la Inspección de los Tributos el contribuyente preste su conformidad, en todo o en parte, a las bases impositivas propuestas por dicha Inspección, tendrán el carácter de firmes las aceptadas por el contribuyente, mediante la consignación de su conformidad en el acta levantada por la Inspección, aunque ésta no contenga especificación de detalle, no pudiendo, por tanto, ser objeto de impugnación por el contribuyente.
- 2º. Podrán, no obstante, ser impugnadas las liquidaciones que se practiquen como consecuencia de las bases aceptadas en las actas de la Inspección, a que el número anterior se refiere, pero solamente en cuanto a la indebida aplicación a las expresadas bases de la legislación fiscal vigente".
- (67) La Orden se justifica, continúa el Prefacio, "para evitar dudas en la adaptación de la Ley de 20 de diciembre de 1952, de las disposiciones vigentes sobre impugnabilidad de las actas autorizadas con la conformidad del contribuyente.

- (68) Tal es la opinión de CERVERA (La inspección de los tributos, cit., pág. 145), consecuentemente con su posición --ya constatada-- en punto a la admisibilidad en el contenido del acta de invitación únicamente de cuestiones de hecho, dada su consideración de declaraciones o partes de alta.

Más cerca me encuentro en este punto de la opinión de PUEYO MASO, J. A. (en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, t. II, Edersa, Madrid, 1983, pág. 456, en nota 6), al decir que "en realidad, la L.G.T. se limita a elevar de rango disposiciones contenidas en normas reglamentarias".

- (69) CERVERA, op. cit., pág. 145.
- (70) La opinión es generalizada; vid., por ejemplo, PALAO TABOADA, C., "Las actas de Inspección en la Ley General Tributaria", CT, núm. 50, 1984, págs. 277 y ss.
- (71) En principio, no nos arriesgamos a alejarnos mucho de la verdad, si afirmamos que son actas definitivas las que la Inspección califica como tales y actas previas las que extiende con este carácter. Esta aparente 'boutade' tiene, sin embargo, un sentido y nos ofrece una pista. El que la Inspección extienda un acta con el carácter de definitiva significa que considera suficientemente determinado el conjunto de los elementos del hecho imponible, dando por concluida su actuación. El acta previa serviría para documentar el resultado de la comprobación de determinado o determinados elementos del hecho imponible, reservándose la Inspección el derecho a completar sus actuaciones en cuanto a los restantes elementos" (ARIAS VELASCO, J., "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", CT, núm. 18, 1976, pág. 39).
- (72) Hacemos abstracción, claro está, del resto del contenido del precepto, que no atañe a los efectos aquí considerados.
- (73) ARIAS VELASCO, Actas previas y actas definitivas, cit., pág. 40.
- (74) La diferencia fundamental entre la liquidación provisional y la definitiva estriba en los distintos efectos de una y otra. Lo que distingue a la liquidación definitiva es su efecto preclusivo, esto es, su inmodificabilidad por el propio órgano administrativo. Las liquidaciones provisionales no producen este efecto preclusivo, entendiéndose dictadas bajo la condición tácita de ser modificables en la medida en que se ponga de manifiesto la inexactitud de los hechos que les sirvieron de presupuesto; son, por tanto, susceptibles de rectificación por la Administración, sin necesidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión (GARCIA BRAGADO, A., "Régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", en Estudios de Derecho tributario, IEF, Madrid, 1979, vol. II, pág. 1344).

Sobre el concepto y los efectos de la liquidación provisional, vid. BOLLO AROCENA, M. C., Análisis jurídico de la liquidación provisional, Edersa, Madrid, 1983, págs. 67 y ss., en especial, págs. 184 y ss.

- (75) ARIAS VELASCO, Actas previas y actas definitivas, cit., pág. 40.
- (76) En este sentido, las "Notas de Derecho financiero", t. I, vol. 3º, Madrid, 1975, págs. 192-194, al señalar los tipos de actas de inspección. Más claramente, CERVERA (La inspección de los tributos, cit., pág. 173) y PALAO ("Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la inspección", HPE, núm. 21, 1973, pág.165); dice este último autor que las "actas del Decreto de 1965 parecen ser una continuación de la idea esencial ínsita en las actas de invitación".
- (77) Vid. MANTERO, La inspección en el proceso tributario", cit., pág. 408.
- (78) PALAO, Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente, cit., pág. 165.
- (79) Sobre el concepto de acto administrativo presunto vid. GONZALEZ PEREZ, J., El procedimiento administrativo, Publicaciones Abella, Madrid, 1964, pág. 340; sobre el silencio positivo, puede verse GARCIA DE ENTERRIA, E./FERNANDEZ, T. R., Curso de Derecho Administrativo, t. I, Civitas, Madrid, 1980, págs. 503 y ss.; con relación expresamente a la materia tributaria, GONZALEZ PAEZ, E., "El silencio administrativo en Derecho fiscal", CT, núm. 3, 1972, págs. 27 y ss.
- (80) Sobre este concepto, véase CLAVIJO HERNANDEZ, F., "El acto de liquidación", Civitas REDF, núm. 20, 1978, págs. 651 y ss.
- (81) FERREIRO, Las funciones liquidadoras, cit., pág. 431; CLAVIJO HERNANDEZ, "El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de julio", Civitas REDF, núm. 19, 1978, pág. 391.
- (82) PALAO, Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente, cit., pág. 165.
- (83) En este sentido, FERREIRO, Las funciones liquidadoras, cit., pág. 422.
- (84) El procedimiento simplificado de liquidación, cit., pág. 392.
- (85) En este sentido, escribe MARTIN DELGADO, J. M. ("Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", HPE, núm. 84, 1983, pág. 32), refiriéndose a la reseñada posición de CLAVIJO HERNANDEZ, que "me parece que se trata de una verdad a medias o al menos de una verdad formal".
- (86) Error advertido por CLAVIJO, El procedimiento simplificado de liquidación, cit., pág. 391, en nota 7.

- (87) MARTIN DELGADO, Los nuevos procedimientos tributarios, cit., pág. 32; a su juicio, "tales disposiciones significan sustancialmente una ruptura del principio de especialidad orgánica y quiebra el procedimiento 'normal' de liquidación, al menos si queremos que las fases del procedimiento tengan sustantividad propia".
- (88) Este aspecto es señalado por MARTIN DELGADO, Los nuevos procedimientos tributarios, cit., pág. 32.
- (89) Así, por ejemplo, puede resultar que los hechos consignados en el acta no sean coincidentes con aquellos de los cuales dispone la Administración; tal como se dibujan las competencias de la Administración gestora, ésta no puede dictar acto contrario al acta en base a estos datos.
- (90) CLAVIJO, El procedimiento simplificado de liquidación, cit., pág. 392.
- (91) El procedimiento simplificado de liquidación, cit., págs. 392 y ss., en especial pág. 395; también FERREIRO, Las funciones liquidadoras, cit., págs. 426 y ss., en especial 431 y ss.

Por ello no comparto en este punto la posición de MARTIN DELGADO (Los nuevos procedimientos tributarios, cit., pág. 32), quien entiende que el procedimiento previsto en el Decreto de 1976 es prácticamente idéntico al del Decreto de 1965, y que aquél no hizo sino ampliar la procedencia de aplicación de éste.

- (92) Se tiene aquí en cuenta no sólo el citado Real Decreto, sino también las disposiciones dictadas en su desarrollo, a saber: la Orden de 22 de noviembre de 1976, y la Resolución de la Subsecretaría de Hacienda de 25 de noviembre del mismo año.

Un amplio examen de esta normativa, en MANTERO, Procedimiento de la inspección tributaria, cit., págs. 409 y ss.

- (93) "Si el sujeto pasivo no suscribiera el acta de la Inspección tributaria o suscribiéndola no prestara su conformidad a la liquidación en ella practicada, quedará advertido de su derecho a presentar ante la correspondiente Oficina gestora las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de ocho días hábiles" (art. 3º, 2 del Decreto 1920/1976).
- (94) "Excepto en los siguientes casos: a) Que en ella se haga constar que el acta tiene el carácter de previa, o b) Que haya sido impugnada por el sujeto pasivo" (art. 3º, 4 del Real Decreto).

Vid. el comentario a esta norma de PUEYO MASO ("Comentario al artículo 145 de la Ley General Tributaria", en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, t. II, cit., pág. 458), quien manifiesta su "extrañeza" al respecto, señalando la impugnabilidad del

acta por el sujeto pasivo, siendo así que el artículo 165 de la Ley General Tributaria no cita las actas de Inspección entre los actos de gestión tributaria reclamables, así como el hecho de que la liquidación no tendrá carácter de definitiva, "y no puede ser provisional por prohibirlo el artículo 1 de dicho Decreto". Esta última consideración no parece correcta, como veremos enseguida.

- (95) Vid. CLAVIJO, El procedimiento simplificado de liquidación, cit., pág. 395.
- (96) Ibidem, pág. 393.
- (97) Vid. PUEYO MASO, Comentario al artículo 145 de la Ley General Tributaria, loc. cit., pág. 457.
- (98) En este sentido, FERREIRO, Las funciones liquidadoras, cit., pág. 431.
- (99) Vid. nota 94 anterior.
- (100) Fundamentalmente, por CLAVIJO, El procedimiento simplificado de liquidación, cit., págs. 396 y ss.; también por ANGULO RODRIGUEZ ("Un supuesto de remisión normativa: el Real Decreto 1920/1976, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria", CT, núm. 28, 1979, págs. 27 y ss.) y FERREIRO (Las funciones liquidadoras, cit., pág. 432.)
- (101) CLAVIJO, El procedimiento simplificado, cit., pág. 397.

Por su parte, la Orden de 28 de febrero de 1976 reguló la tramitación de las actas de constancia de hechos en relación con los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la Orden de 31 de enero de 1977 aprobó los modelos de dichas actas. Estas normas --escribe FERREIRO-- suponen la introducción del régimen simplificado de liquidación previsto en los Decretos de 1965 y 1976, siendo similar a éstos en punto a funciones liquidadoras del Inspector y vinculación de las Oficinas liquidadoras a las actuaciones de la Inspección, ya que las tareas de dichas Oficinas se reducen también en la Orden de 28 de febrero de 1976 a constatar que no se ha producido una "aplicación indebida de normas legales" (Las funciones liquidadoras, cit., pág. 432.)

- (102) Sobre la gestación de este Real Decreto, así como sobre la tramitación parlamentaria de la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario, en cuyo Proyecto se atribuyen funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, véase el amplio comentario de MANTERO, La inspección en el proceso tributario, cit., págs. 13 y ss.
- (103) La dispersión normativa en materia de procedimiento es puesta de relieve por PALAO (El nuevo procedimiento de la inspección tributaria, cit., págs. 13-14), al analizar el ámbito objetivo de aplicación del Real Decreto 412/1982. Resumidamente, el Real Decreto no



era aplicable al Impuesto Sucesorio, rigiéndose éste por la Orden de 28 de febrero de 1976 y disposiciones complementarias, ni a los tributos integrados en la Renta de Aduanas e Impuestos Especiales, para los que continuaban rigiendo las disposiciones anteriores, esto es, principalmente el Real Decreto 1920/1976, tal como se deducía de la disposición final tercera del Real Decreto de 1982, que a través de una infortunada utilización del concepto de derogación redujo el ámbito de aplicación de las normas anteriores.

- (104) Sigo también aquí, fundamentalmente, la descripción de CLAVIJO HERNANDEZ, en "La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/1982", Revista Jurídica de Cataluña, núm. 4, 1985, págs. 202-203.
- (105) "Se quiso siempre ser respetuoso con la 'tradición procedimental reglamentaria' en los supuestos de actas de disconformidad" (MANTERO, La inspección en el proceso tributario, cit., pág. 17, nota 6).
- (106) Concretamente, en el artículo 6º, 3 se lee:
- "Asimismo, podrá formalizarse acta previa por la Inspección de los Tributos cuando el hecho imponible del tributo objeto de comprobación o investigación se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:
- a) Que pueda ser desagregado a efectos de su comprobación o investigación inspectora, sin detrimento de la total y definitiva determinación de la respectiva base imponible.
 - b) Que por su fraccionamiento geográfico deba ser objeto de comprobación o investigación inspectoras en los distintos lugares en que se materialice, según prevén los artículos 141,1 y 143,b) de la Ley General Tributaria.
 - c) Que sea de aplicación el artículo 121,2 de la Ley General Tributaria y corresponda a la Inspección de los Tributos cumplir lo dispuesto en dicho precepto en lugar de la Oficina gestora, sin perjuicio de que el expediente sea calificado de mera rectificación y, por tanto, sin sanción.
 - d) Que no debiendo generar, de momento, liquidación tributaria, sea, sin embargo, conveniente documentar la existencia de alguno o algunos de los elementos integrantes del hecho imponible de que se trate, para su incorporación al respectivo expediente administrativo.
 - e) Cualquier otro supuesto de hecho que se considere análogo a los anteriormente descritos".
- (107) El nuevo procedimiento de la inspección tributaria, cit., pág. 17.

- (108) Aunque "en opinión de varios autores ya la normativa precedente facultaba a la Inspección para dictar verdaderos actos administrativos de liquidación..., esta opinión no deja de ser discutible, sobre todo a la vista de la ambigüedad de aquellos preceptos, que, en parte subsiste en el nuevo RD" (PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 17).

Sin duda el profesor PALAO se refiere a las facultades liquidadoras del Inspector actuuario, pues la competencia liquidadora de la Dependencia de Inspección es clara en el Real Decreto 412/1982, y el Real Decreto de 1976 no contiene, lógicamente, previsión de la Dependencia de Inspección, creada en 1979.

En mi opinión las facultades liquidadoras del Inspector actuuario eran mucho más claras en el Real Decreto 1920/1976 que en el de 1982. En el primero no cabe duda que la liquidación practicada en el acta es una auténtica liquidación, aunque de carácter provisional. En el segundo la cuestión no aparece, efectivamente, tan clara: por un lado, se habla de "propuestas de liquidación practicada en el acta (de conformidad) por la Inspección" ; por otra parte, se permitía recurrir contra el acta antes de la firma del Inspector Jefe, lo que no se compadece con el anunciado carácter de mera propuesta; se permitía a la Dependencia de Inspección anularlas, cuando las propuestas no se anulan, sino que se resuelven en otro sentido; iniciaban el cómputo del plazo de ingreso voluntario y el plazo para solicitar el fraccionamiento de pago, cuando es obvio que una simple propuesta no es un mandato de pago, y cuando el Inspector Jefe podía revisarlas y modificarlas en el plazo de un mes, con lo que podía producirse la paradoja de realizar un ingreso que luego era corregido o anulado por el Inspector Jefe. En definitiva, dice Pueyo- se trataba al acta firmada por el Inspector actuuario como si contuviera un acto resolutorio, aunque se definía la liquidación contenida en ella como una simple propuesta (Cfr. PUEYO MASO, en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, t. II, A, Edersa, Madrid, 1985, págs. 228-229; también, del mismo autor, "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria", HPE, núm. 75, pág. 169).

- (109) Vid. PALAO, El nuevo procedimiento, cit., págs. 19-21.
- (110) Ibidem, págs. 17-18.
- (111) Ibidem, pág. 18.
- (112) Puede verse reproducida íntegramente en Gaceta Fiscal, núm. 13, 1984, págs. 81 y ss.
- (113) Véanse los comentarios de BANACLOCHE, J. (en La Ley, 27 de septiembre de 1984) y MANTERO (La inspección en el proceso tributario, cit.); estos dos autores se muestran contrarios al contenido de la Sentencia, mientras que DURAN-SINDREU (en RDFHP, núm. 172, 1984, págs. 951 y ss.) y CLAVIJO HERNANDEZ, La Sentencia del Tri-

bunal Supremo de 24 de abril de 1984, cit.), son claramente partidarios de la ilegalidad del Real Decreto. Por su parte, PUEYO MASO ("Comentario al artículo 140 de la Ley General Tributaria", en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, t. II-A, cit., pág. 228), está en desacuerdo con la motivación técnica de la Sentencia, aunque no con el resultado, teniendo en cuenta la acentuada deficiencia de las disposiciones de referencia (vid. nota 108 anterior).

- (114) CLAVIJO HERNANDEZ, La Sentencia del Tribunal Supremo, cit., págs. 218-219.

- (115) Sobre la confusión entre especialidad orgánica y especialidad funcional que parece advertirse en este ámbito, llama la atención PUEYO MASO, Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria, cit., pág. 156.

- (116) MANTERO, La inspección en el proceso tributario, cit., pág. 30.

- (117) MANTERO, op. cit., pág. 65; vid. también en el mismo sentido, CLAVIJO CARAZO, F., "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección, en Impuestos, julio 1986, págs. 8 y ss., en especial pág. 16.

Sobre el supuesto carácter "neutral" de la oficina liquidadora, véase la interesante nota 8 del trabajo de PUEYO MASO, Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria, cit.; también, MORILLO MENDEZ, A., "Función inspectora y función comprobadora en el ámbito tributario", XXX SEDF, Madrid, 1984, pág. 645.

- (118) Vid. FERREIRO, Las funciones liquidadoras, cit., pág. 402.

- (119) PUEYO MASO, Los actos y el procedimiento de actuación, cit., págs. 156-157.

- (120) Sobre este extremo, vid. ARIAS VELASCO, Actas previas, cit., pág. 38; con especial referencia al Impuesto sobre la Renta, ALBIÑANA, La inspección de los tributos, cit.

- (121) FERREIRO (Las funciones liquidadoras, cit., pág. 433) argumenta que el proceso de "desespecialización" que supone la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, "debilita enormemente la posición del contribuyente frente a la Inspección. Cuando ésta actúa, el administrado sabe que tiene frente a él a alguien de quien depende esencialmente la calificación de los hechos imponible, la obligación tributaria y la correspondiente sanción". Por su parte, PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA (Curso de Derecho Tributario, t. II, cit., pág. 68), afirman que atribuir a la Inspección facultades de calificación jurídica es una "conclusión muy grave para la seguridad jurídica del administrado", ofrecer otras razones.

- (122) Cfr. MARTIN DELGADO, Los nuevos procedimientos tributarios, cit., págs. 36-38.
- (123) Artículo 91 de la Ley General Tributaria: "La competencia por razón de la materia de los distintos órganos, sean de liquidación y recaudación o de resolución de recursos, se determinará en sus respectivos Reglamentos".
- (124) "Lo que conocemos con la expresión 'función inspectora' no puede identificarse con las 'funciones de la Inspección'... La dicotomía instaurada en la práctica y usada en el lenguaje administrativo-tributario, provocadora, por otra parte de algún tipo de maniqueísmo, entre Inspección y Administración, como si la primera no estuviera integrada en la segunda, ha provocado una apariencia inadmisibles: ni todo lo que realiza la Inspección forma parte de la función inspectora, ni la función inspectora es exclusiva de la Inspección; por ejemplo, la liquidación contenida en un acta no forma parte de la función inspectora, aunque la realice un Inspector, lo mismo que el asesoramiento al contribuyente, realizado fundamentalmente por funcionarios de la Inspección, no es exclusivo de la Inspección..." (MANTERO, Procedimiento de la Inspección Tributaria, cit., pág. 108).
- (125) MANTERO, La inspección en el proceso tributario, cit., pág. 33.
- (126) Ibidem, pág. 35.
- (127) Ibidem, pág. 40.
- (128) Ibidem.
- (129) Ibidem.
- (130) El vacío producido por la anulación del Real Decreto 412/1982 fue solventado provisionalmente mediante una Resolución de 11 de julio de 1984, de la Secretaría General de Hacienda, sobre determinadas liquidaciones tributarias. En ella se dice que "los actos administrativos de liquidación y cualesquiera otros que deban dictarse como consecuencia de las actas de Inspección, lo serán por el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes".
- (131) El Real Decreto 2077/1984 encomendó a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes la facultad de aceptar la propuesta de liquidación contenida en las actas de conformidad y la de dictar el acto de liquidación en las actas de disconformidad.
- (132) Vid. PUEYO MASO, Comentario al artículo 140 de la Ley General Tributaria", loc. cit., págs. 225-226.
- (133) Vid. PALAO, El nuevo procedimiento, cit., págs. 19-20.
- (134) Vid. SERNA MASIA, J., "Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias", en Estudios de Derecho tributario, IEF,

Madrid, 1979, vol. II, págs. 1065 y ss.; también, CODES ANGUITA, J. L., "Comentario al artículo 82 de la Ley General Tributaria", en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", t. II-A, cit., págs. 128 y ss.

- (135) Véanse los artículos 7º y 8º de la precitada Orden de 12 de agosto de 1985, en relación a las Delegaciones de Hacienda especiales, y los artículos 34 y 35, en el ámbito de las Delegaciones, a los que se remite el artículo 56 de la misma Orden, al regular el servicio y las Secciones de Gestión Tributaria de las Administraciones de Hacienda.
- (136) La Inspección de Hacienda, configurada como Dependencia en las Delegaciones, constituye una Sección del Servicio de Gestión Tributaria en las Administraciones de Hacienda.
- (137) BOE de 14 de mayo; corrección de errores en el BOE de 1 de agosto.
- (138) Vid. GARRIFO FALLA, F., "Tratado de Derecho Administrativo", vol. I, CEC, Madrid, 1985, págs. 370-371.
- (139) "El Estatuto de la Inspección (I)", Impuestos, julio 1986, págs. 1 y ss., en especial, pág. 3.
- (140) Véanse los artículos 3º y 4º del Real Decreto 939/1986.
- (141) En este sentido, PALAO, El nuevo procedimiento de la inspección, cit., pág. 14.
- (142) La disposición final tercera del Real Decreto 412/1982 salvaba la derogación --como se recordará-- del Real Decreto 1920/1976, para los tributos a los que no fuesen aplicables las normas de aquél.
- (143) Véase el Capítulo IV, artículos 64 a 75 del Real Decreto.
- (144) T. I, vol. 3º, cit., pág. 107; véanse también las consideraciones de ALBIÑANA sobre este punto en "Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos", estudio preliminar a la obra de CARRAL LARRAURI, N./ARIAS VELASCO, J., Procedimientos tributarios, Edit. Santillana, Madrid, 1968, págs. XIV-XV.
- (145) Significativamente, los profesores PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA, en la cuarta edición del tomo II de su Curso de Derecho tributario (1984), se refieren a la estimación objetiva singular (lección 24ª), y al régimen de estimación indirecta (lección 25ª), omitiendo la calificación de "procedimientos extraordinarios de gestión tributaria", que todavía aparece en la tercera edición (1980) de su citada obra (concretamente, en el capítulo XXII). También el profesor SAINZ DE BUJANDA, en sus Lecciones de Derecho financiero (págs. 301-302), pone de manifiesto el sentido del término "procedimientos especiales de liquidación", según la orientación señalada en las "Notas de Derecho financiero", si bien continúa utilizando aquella denominación.

- (146) Vid. PALAO TABOADA, "Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles", HPE, núm. 79, 1982, págs. 13 y ss., en especial pág. 20; también en la obra colectiva Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1983, págs. 304-307; GENOVA GALVAN, A., La estimación indirecta, Tecnos, Madrid, 1985, en especial págs. 34 y ss.
- (147) Vid. SAINZ DE BUJANDA, "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en Hacienda y Derecho, t. VI, IEP, Madrid, 1973, págs. 187 y ss., en especial pág. 241.
- (148) El Capítulo IV se dedica a "Los obligados tributarios en el procedimiento de la Inspección de los Tributos y su representación". Y el artículo 24, concretamente, bajo la rúbrica "Intervención de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección de los Tributos", dispone en su apartado 1: "Están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección:
- a) Los sujetos pasivos de los tributos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos.
 - b) Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo.
 - c) La Sociedad dominante del grupo a los efectos del régimen de declaración consolidada.
 - d) Los sucesores de la deuda tributaria.
 - e) Los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento.
 - f) Quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.
 - g) Los sujetos infractores a que se refiere la letra f) del apartado tercero del artículo 77 de la Ley General Tributaria ("El representante legal de los sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar"), desde que se inicien las actuaciones dirigidas a establecer su responsabilidad por las infracciones que hubieran podido cometer".
- (149) PALAO, traducción castellana de la Ordenanza Tributaria Alemana, IEF, Madrid, 1980, págs. 73-74.
- (150) Me he referido a esta cuestión en mi trabajo "Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar", Civitas REDF, núm. 49, 1986, págs. 63-64.

- (151) Citado según la versión castellana, cit., pág. 74.
- (152) Así lo señala CERVERA, La inspección de los tributos, cit., pág. 124.
- (153) Vid. SDFUM, Notas de Derecho financiero, vol. 3º, cit., págs. 184-185.
- (154) Sobre ello vid. PUEYO MASO, Comentario al artículo 145 de la Ley General tributaria", en "Comentarios a las Leyes tributarias y financieras", t. II-A, cit., págs. 269-270.
- (155) La redacción del precepto fue modificada en la reforma de la Ley General Tributaria, para incorporar al sujeto --"la inspección-- que estima procedente la regularización de la situación tributaria.
- (156) Notas de Derecho financiero, vol. 3º, cit., pág. 172.
- (157) Vid. SAINZ DE BUJANDA, Lecciones de Derecho Financiero, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 316-317.
- (158) Notas de Derecho financiero, vol. 3º, cit., págs. 185-186; CERVERA, (La inspección de los tributos, cit., pág. 123), hace constar como claro ejemplo de ello el artículo 7º, 3 del Decreto 988/1968, de 11 de mayo, que estableció las normas reglamentarias provisionales del Impuesto General sobre la Renta: "Las actuaciones que confirmen la exactitud de las bases declaradas por el contribuyente darán lugar a simples comunicaciones dirigidas a los interesados, suscritas únicamente por los Inspectores, haciéndose constar dicha circunstancia".
- (159) CERVERA, La inspección de los tributos, cit., pág. 122.
- (160) Notas de Derecho financiero, vol. 3º, cit., pág. 186; Lecciones de Derecho financiero, cit., pág. 316.
- (161) Cfr. PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 21.
- (162) Cfr. la clasificación formulada por PALAO (El nuevo procedimiento, cit., pág. 21) con relación al Real Decreto 412/1982.
- (163) Estos dos casos se corresponden con los previstos en las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 20 del Real Decreto 2077/1984.
- (164) Vid. GOTA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, cit., t. IV, págs. 278 y ss.

La citada Orden Ministerial de 1982 preveía tanto la comprobación como la firmeza, si bien de forma alternativa, según señala PALAO (El nuevo procedimiento, cit., págs. 34-35); la firmeza aquí aludida debe entenderse como equivalente a inmodificabilidad, que

puede estar producida tanto por haberse dictado, previa comprobación, un acto definitivo no recurrido --o haberse resuelto con el carácter de firme los correspondientes recursos-- como por haber prescrito la acción comprobadora de la Administración.

- (165) PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 35.
- (166) Procedimiento de la Inspección, cit., pág. 159.
- (167) Vid. el supuesto comprendido en el artículo 6º, 3, d) del Real Decreto 412/1982.
- (168) Cfr. PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 35.
- (169) Ibidem, pág. 34.
- (170) Como excepción, la Orden de 10 de abril de 1975, por la que se desarrolló el Decreto 2062/1974, sobre funcionamiento y competencia de la Inspección en Aduanas, declaró en su número 4 que las "actas definitivas son las que contienen la totalidad de los requisitos enumerados en el artículo 145 de la Ley General Tributaria".
- (171) Vid. el artículo 10, 2, d) del Real Decreto 2077/1984 y el artículo 6º, 3, d) del Real Decreto 412/1982.
- (172) Vid. MANTERO, Procedimiento de la Inspección, cit., págs. 398 y ss.
- (173) Procedimiento de la Inspección, cit., pág. 400.
- (174) Vid. TESAURO, F., Il rimborso dell'imposta, Utet, Turín, 1975, págs. 43-44.
- (175) Tal es la interpretación a la que llega ARIAS VELASCO, Procedimientos tributarios, cit., pág. 294.
- (176) Véanse los artículos 1º-2, 2º-1 y -5, y 3º.
- (177) PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 22.
- (178) En las Notas de Derecho financiero (vol. 3º, cit., págs. 198-200) se llega a la conclusión, con carácter general, de que la conformidad sólo puede extenderse a los elementos o supuestos de hecho consignados en el acta. En análogo sentido, MARTINEZ LAFUENTE (La condonación de las sanciones, cit., págs. 164, 185 y 294), quien critica que la conformidad se haga recaer sobre la propuesta de liquidación, ya que son los hechos los únicos que pueden ser objeto de la misma.

Posición distinta sostiene BREÑA CRUZ, F. A. ("Procedimiento de la Inspección de Hacienda", comentario de jurisprudencia, CT, núm. 35, 1981, pág. 230), quien entiende, concretamente con relación al Decreto de 8 de julio de 1965, que la conformidad se presta a

los hechos, a la calificación del expediente y a la propuesta de liquidación.

Por su parte, CALERO RODRIGUEZ ("La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección", en Estudios de Derecho tributario, IEF, Madrid, 1979, vol. II, págs. 1453 y ss.) afirma que la conformidad se extiende tanto a los datos de hecho como a la calificación jurídica de los mismos, pero critica esta regla por carecer, en su opinión, de justificación teórica y de trascendencia práctica, ya que la aplicación de las normas jurídicas puede ser rectificada por la Administración y es impugnabile por el sujeto pasivo.

- (179) En los modelos de actas aprobados por la Resolución de 27 de mayo de 1986, el acta de conformidad emplea la siguiente fórmula: "El obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación..... que antecede extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación". La expresión, como es claro, está tomada de los Reales Decretos de 1982 y 1984, pero no existe una fórmula análoga en el nuevo Reglamento General.

Obsérvese que si se toma como objeto "primario" de la conformidad la propuesta de liquidación no hay más remedio que entender que la conformidad se extiende igualmente a los hechos recogidos en el acta. "La conformidad a los hechos es ineludible presupuesto de la conformidad a la propuesta de liquidación, de manera que la segunda lleva implícita la primera" (ARIAS VELASCO, Procedimientos tributarios, cit., pág. 295). Pero cuestión distinta es que, aceptando los hechos, se esté conforme con la liquidación sobre ellos practicada. Esta diferencia, de matiz, si se quiere, pero jurídicamente relevante, en el enfoque de la conformidad, es la que creo que subyace entre las anteriores disposiciones y la vigente normativa. Y, en tal sentido, recuérdese la circunstancia ya consignada del distinto ámbito de los elementos no impugnables por el obligado tributario.

- (180) SDFUM, Notas de Derecho financiero, vol. 3º, cit., págs. 196 y ss., en especial 197-198; PEREZ DE AYALA, J. L., Derecho tributario, vol. I, Ed. Der. Fin., Madrid, 1968, pág. 285; CARETERO PEREZ, A., Derecho financiero, Santillana, Madrid, 1968, pág. 524; MANTERO, Procedimiento de la Inspección, cit., págs. 414 y ss.; también del mismo autor, "El acta con prueba preconstituida", HPE, núm. 48, 1977, págs. 203 y ss., en especial pág. 208; CARRAL LARRAURI, N./ARIAS VELASCO, J., Manual de procedimientos tributarios, cit., pág. 291.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de noviembre de 1979 (Ar. nº 3969), se refiere a la conformidad asignándole "la fuerza de una confesión sobre los hechos".

- (181) "La llamada acta de invitación" en La Acción Administrativa y Fiscal, núm. 381, mayo de 1948, págs. 1 y ss.; del mismo autor, La

inspección de los tributos: una evolución significativa, cit., págs. 776 y ss.

- (182) El nuevo procedimiento, cit., pág. 23; vid. también la argumentación de CALERO RODRIGUEZ, en contra de la tesis transaccional, en La conformidad del contribuyente, cit., págs. 1444 y ss.
- (183) PALAO, Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente, cit., en especial, págs. 167 y ss.; también en El nuevo procedimiento, cit., págs. 22 y ss.; CALERO RODRIGUEZ, La conformidad del sujeto pasivo, cit., págs. 1445 y ss.
- (184) DIEZ-PICAZO, L., La doctrina de los actos propios, Bosch, Barcelona, 1963, págs. 177 y ss.
- (185) Derecho Procesal Civil, tomo primero, IEP, Madrid, 1968, pág. 350.
- (186) Es necesario señalar que no es opinión unánimemente compartida el sostener que la índole desfavorable de la declaración prestada por el confesante, o declaración contra se, constituya un elemento esencial de esta institución. La confesión, siendo, por esencia, un medio de prueba, comprende cualquier clase de declaración, sea cuál sea su sentido (cfr. GUASP, op. cit., págs. 356-357). Lo que ocurre respecto de las declaraciones confesorias favorables al confesante es, únicamente, que no tienen eficacia probatoria legal privilegiada, según se deduce, entre otros preceptos, del artículo 1232 del Código Civil, al indicar que la confesión hace prueba contra su autor.
- (187) Cfr. Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente, cit., págs. 172-173; insiste el autor en esta tesis en El nuevo procedimiento, cit., págs. 22-23.
- (188) Resoluciones del TEAC de 11 de febrero de 1967, de 17 de diciembre de 1968, de 11 de marzo, de 10 de junio y 19 de noviembre de 1969 (citadas según PALAO, Naturaleza y efectos jurídicos, cit., págs. 166-167).
- (189) La cuestión, sin embargo, no parece tan clara en la anterior reglamentación, habida cuenta de que se excluía de impugnación por el sujeto pasivo las bases a las que dió su conformidad; vid. las consideraciones de PALAO al respecto, en Naturaleza y efectos jurídicos, cit., pág. 173.

La referencia a las bases imponibles fue una novedad del Real Decreto de 12 de febrero de 1982 (art. 7º, 1) y a ellas se refería también el Real Decreto de 31 de octubre de 1984. El Decreto de 8 de julio de 1965 excluía de impugnación "las circunstancias de hecho a las que hubiera prestado su conformidad" el sujeto pasivo (art. 2º, 5) y el Real Decreto de 16 de julio de 1976 disponía lo propio respecto de "los elementos y demás circunstancias integrantes del respectivo hecho imponible a que hubiese prestado su conformidad" (art. 3º, 6).

- (190) Recuérdese el Decreto de 8 de julio de 1965, en cuyo artículo 2º, 4 se disponía que "La Administración, una vez recibida el acta de inspección..., deberá proceder al examen de la propuesta de liquidación formulada en aquella, y si apreciara error aritmético o aplicación indebida de las normas legales, lo notificará al sujeto pasivo, a fin de que éste pueda expresar su conformidad con la nueva liquidación...". En análogo sentido, el artículo 4º, 2 de la Orden de 26 de mayo de 1982.
- (191) A la misma conclusión llega ARIAS VELASCO (Procedimientos tributarios, cit., págs. 295-296), con relación a la normativa de 1982.
- (192) El nuevo procedimiento, cit., pág. 27.
- (193) "Las actas firmes... serán reclamables en vía económico-administrativa..." (art. 11, 4 del Real Decreto 2077/1984). No constituía una excepción a la regla general de inimpugnabilidad de las actas la posibilidad de impugnar las de conformidad ante la Dependencia de Inspección por razón de error material o aplicación indebida de las normas vigentes, prevista en el artículo 7º, 1 del Real Decreto 412/1982. Como señala PALAO (El nuevo procedimiento, cit., pág. 28), la naturaleza de esta impugnación es la de una reclamación en vía de gestión, previa a la emanación del acto administrativo, por lo que, en rigor, no puede considerarse una excepción a aquella regla general.
- (194) Cfr. PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 28.
- (195) Cfr. GUASP, Derecho Procesal Civil, cit., pág. 362; PRIETO-CASTRO, L., Manual de Derecho Procesal Civil, t. I, Madrid, 1959, pág. 305.
- (196) Cfr. GUASP, loc. cit. en nota anterior. En el mismo sentido, las Notas de Derecho financiero, vol. 3º, cit., págs. 201-202.
- (197) Como se recordará, la situación era distinta en el Real Decreto 412/1982, en el que la obligación de ingresar se derivaba directamente del acta de conformidad (art. 3º).
- Por su parte, el Real Decreto 2077/1984, disponía tal obligación de ingreso de manera similar a la prevista en el vigente Reglamento General, pues procedía desde que el acta de conformidad fuese "firme" (art. 7º), firmeza que se adquiría transcurrido el plazo de un mes desde su fecha, sin que la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes hubiese modificado la propuesta de la Inspección.
- (198) Cfr. PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 29.
- (199) Recuérdese lo dispuesto en tal sentido por la Orden de 12 de agosto de 1985 (art. 38, 4).

- (200) Vid. el artículo 5º, 5 de la Orden de 26 de mayo de ese año.
- (201) En relación a la condonación automática de sanciones, la doctrina más autorizada convenía en que el presupuesto de la misma lo constituía la aceptación de los hechos, no la de las tesis de la Administración acerca del enjuiciamiento de aquéllos; vid. MARTINEZ LAFUENTE, La condonación, cit., págs. 183 y ss.
- (202) Concretamente, el artículo 13, 5 de la Orden previene que si el acto de liquidación supone la aceptación de las alegaciones del interesado, procederá la aplicación de lo dispuesto en la letra h) del artículo 82 de la Ley General Tributaria, "aplicándose aquella circunstancia sobre la parte de la deuda tributaria liquidada conforme a las alegaciones del interesado. Si posteriormente éste extendiese el recurso o la reclamación que interponga a la parte de la cifra total liquidada considerando aquella circunstancia, se procederá a exigir la parte reducida de la sanción".
- (203) Notas de Derecho financiero, 1ª ed., pág. 961; PALAO, El nuevo procedimiento, cit., pág. 32.
- (204) MANTERO, Procedimiento de la Inspección Tributaria, cit., pág. 435.
- (205) La misma opinión —con relación al Real Decreto 412/1982— manifiesta PONT MESTRES, Los documentos de la Inspección, RDFHP, núm. 171, 1984, pág. 701.
- (206) El Real Decreto previene sobre ello que "Si el interesado hubiese comparecido mediante representante e impugnar la liquidación derivada de un acta por falta o insuficiencia de poder o alegare esta circunstancia acerca de un acta de disconformidad, la liquidación o el acta serán válidas, no obstante, si las actuaciones inspectoras se han practicado observando lo dispuesto en el artículo 27 de este Reglamento"; este artículo recoge las normas relativas a la representación voluntaria.
- (207) El nuevo procedimiento, cit., pág. 32.
- (208) Según la Orden Ministerial (art. 13, 5, tercer párrafo), "Cuando el Inspector Jefe considere que podría ser procedente dictar una liquidación modificando la propuesta contenida en el acta en extremos no controvertidos en el expediente, acordará que éste se complete, practicándose por los actuarios la actuaciones que procedan o simplemente emitiendo informe acerca de la cuestión de derecho suscitada, siempre de acuerdo con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos". La norma puede calificarse de inútil, pues a efectos del procedimiento carece de trascendencia el que se modifique la propuesta de liquidación en "extremos no controvertidos en el expediente", como si lo hace en extremos controvertidos; en ambos casos ha de observarse lo dispuesto en el artículo 60, 4 del

Real Decreto, al que la Orden se remite, y en el que, a mayor abundamiento, ya se prevé que se practicarán las actuaciones que procedan, entre las cuales, como es claro, se encuentra la de "emitir simplemente informes acerca de la cuestión de derecho suscitada".

- (209) Cfr. MANTERO, El acta con prueba preconstituida, cit., pág. 215.
- (210) Ibídem.
- (211) "Los Abogados eclesiásticos y el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal", comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1974, CT, núm. 13, 1975, pág. 172.
- (212) El acta con prueba preconstituida, cit., pág. 218.
- (213) Los Abogados eclesiásticos, cit., pág. 172.

BIBLIOGRAFIA

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "La llamada acta de invitación", La Acción Administrativa y Fiscal, mayo 1948.

- "Pretendidos expedientes de comprobación", La Acción Administrativa y Fiscal, febrero 1951.

- "Porfiando sobre el acta de invitación", La Acción Administrativa y Fiscal, abril y mayo 1951.

- "Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos", estudio preliminar a la obra de CARAL LARRAURI, N./ARIAS VELASCO, J., Manual de procedimientos tributarios, Santillana, Madrid, 1968.

- "La inspección de los tributos: una evolución significativa", Civitas REDF, núm. 4, 1974, págs. 767 y ss.

- "La inspección 'técnica' de los tributos: sus orígenes", Civitas REDF, núm. 12, 1976, págs. 513 y ss.

- "Notas sobre la inspección de los tributos después de la reforma tributaria", CT, núm. 36, 1981, págs. 157 y ss.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C./RODRIGUEZ ROBLES, A., "Aspectos jurídicos, económicos y psicológicos de la inspección tributaria", en MAEDF 1959, Madrid, 1960, págs. 253 y ss.

ANGULO RODRIGUEZ, E., "Un supuesto de remisión normativa: el Real Decreto 1920/1976, sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria", CT, núm. 28, 1979, págs. 25 y ss.

ANTON PEREZ, J. A., "Los Abogados eclesiásticos y el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal", CT, núm. 13, 1975, págs. 169 y ss.

ARIAS VELASCO, J., "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", CT, núm. 18, 1976, págs. 35 y ss.

- Procedimientos tributarios, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.

BANACLOCHE PEREZ, J., "Gestión e inspección: una diferencia peculiar", La Ley, 1984, t. III, págs. 543 y ss.

- "El Estatuto de la Inspección (I)", Impuestos, julio 1986, págs. 1 y ss.

BARRERA DE IRIMO, A., "Aspectos jurídicos, económicos y psicológicos de la inspección tributaria", MAEDF 1959, Madrid, 1960, págs. 271 y ss.

BOLLO AROCENA, M. C., Análisis jurídico de la liquidación provisional, Edersa, Madrid, 1983.

BREÑA CRUZ, F., "Procedimiento de la Inspección de Hacienda", CT, núm. 35, 1981, págs. 229 y ss.

CALERO RODRIGUEZ, J. R., "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección", en Estudios de Derecho tributario, IEF, Madrid, 1979, vol. II, págs. 1435 y ss.

CARRAL LARRAURI, N./ARIAS VELASCO, J., Manual de procedimientos tributarios, Santillana, Madrid, 1968.

CARRETERO PEREZ, A., Derecho financiero, Santillana, Madrid, 1968.

CERVERA TORREJON, F., "Inspección de los Tributos. Impugnación de actas de invitación", CT, núm. 11, 1974, págs. 193 y ss.

- La inspección de los tributos. Garantías y procedimientos, IEF, Madrid, 1975.

CLAVIJO CARAZO, F., "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", Impuestos, julio 1986, págs. 8 y ss.

CLAVIJO HERNANDEZ, F., "El procedimiento simplificado de liquidación del

Real Decreto 1920/1976, de julio", Civitas REDF, núm. 19, 1978, págs. 389 y ss.

"El acto de liquidación", Civitas REDF, núm. 20, 1978, págs. 651 y ss.

- "La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/1982", Revista Jurídica de Cataluña, núm. 4, 1985, págs. 201 y ss.

CODES ANGUITA, J. L., "Comentario al artículo 82 de la Ley General Tributaria", en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, t. II-A, Edersa, Madrid, 1985, págs. 128 y ss.

CORTES DOMINGUEZ, M., Ordenamiento tributario español, Tecnos, Madrid, 1968.

DIEZ-PICAZO, L., La doctrina de los actos propios, Bosch, Barcelona, 1963.

DURAN-SINDREU BUXADE, A., "Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84 en relación al Real Decreto 412/1982", RDFHP, núm. 172, 1984, págs. 951 y ss.

FERREIRO LAPATZA, J. J., "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", Civitas REDF, núm. 11, 1976, págs. 401 y ss.

- Curso de Derecho financiero español, Pons, Madrid, 1985.

GARCIA-BRAGADO, A., "El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales", en Estudios de Derecho tributario, IEF, Madrid, 1979, vol. II, págs. 1343 y ss.

GARCIA DE ENTERRIA, E./FERNANDEZ, T. R., Curso de Derecho Administrativo, t. I, Civitas, Madrid, 1980.

GARRIDO FALLA, F., Tratado de Derecho Administrativo, vol. I, CEC, Madrid, 1985.

- GENOVA GALVAN, A., La estimación indirecta, Tecnos, Madrid, 1985.
- GONZALEZ PAEZ, E., "El silencio administrativo en Derecho fiscal", CT, núm. 3, 1972, págs. 27 y ss.
- GONZALEZ PEREZ, J., El procedimiento administrativo, Abella, Madrid, 1964.
- GOTA LOSADA, A., Tratado del Impuesto sobre la Renta, tomos IV y V, Ed. Der. Fin., Madrid, 1972 y 1973, respectivamente.
- GUASP, J., Derecho Procesal Civil, t. primero, IEP, Madrid, 1968.
- MANTERO SAENZ, A., "El acta con prueba preconstituida", HPE, núm. 48, 1977, págs. 203 y ss.
- "Las actas inspectoras de comprobado y conforme", CT, núm. 30, 1979, págs. 87 y ss.
 - Procedimiento de la Inspección Tributaria, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.
 - "La función inspectora tributaria", Civitas REDF, núm. 41, 1984, págs. 33 y ss.
 - "La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de actuaciones inspectoras", CT, núm. 51, 1984, págs. 83 y ss.
 - "La documentación inspectora", CT, núm. 52, 1985, págs. 131 y ss.
 - "La inspección en el proceso tributario", prólogo a la obra de ARIAS VELASCO, J., Procedimientos tributarios, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984.
- MARTIN DELGADO, J. M., "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", HPE, núm. 84, 1983, págs. 13 y ss.

MARTINEZ BERGA, J. M., "La impugnación de las actas de conformidad en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero", CT, núm. 41, 1982, págs. 69 y ss.

MARTINEZ LAFUENTE, A., La condonación de las sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1980.

MORILLO MENDEZ, A., "Función inspectora y función comprobadora en el ámbito tributario", en XXX SEDF, IEF, Madrid, 1984, págs. 623 y ss.

PALAO TABOADA, C., "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección", HPE, núm. 21, 1973, págs. 163 y ss.

- "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español", estudio preliminar al vol. III de los Principios de Derecho tributario, de A. BERLIRI, Ed. Der. Fin., Madrid, 1974.

- Ordenanza Tributaria Alemana, traducida y anotada por el profesor PALAO, IEF, Madrid, 1980.

- "Métodos y procedimientos de determinación de bases imponibles", HPE, núm. 79, 1982, págs. 13 y ss.

- "El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria", HPE, núm. 80, 1983, págs. 13 y ss.

- "Las actas de Inspección en la Ley General Tributaria", CT, núm. 50, 1984, págs. 277 y ss.

PEREZ DE AYALA, J. L., Derecho tributario, vol. I, Ed. Der. Fin., Madrid, 1968.

PEREZ DE AYALA, J. L./GONZALEZ GARCIA, E., Curso de Derecho tributario, Edersa, Madrid, t. I, 1983; t. II, 1984.

- PEREZ ROYO, F., Infracciones y sanciones tributarias, IEF, Madrid, 1972.
- POLO SORIANO, A., "La presunción de veracidad en los documentos de la Inspección", Impuestos, octubre 1985, págs. 46 y ss.
- PONT MESTRES, M., "Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas", RDFHP, núm. 171, 1984, págs. 651 y ss.
- PRIETO CASTRO, L., Manual de Derecho Procesal, t. I, Madrid, 1959.
- PUEYO MASO, J. A., "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero", HPE, núm. 75, 1982, págs. 153 y ss.
- "Comentarios a los artículos 140 a 146 de la Ley General Tributaria", en Comentarios a las Leyes tributarias y financieras, t. II, Edersa, Madrid, 1983, págs. 409 y ss.; y en t. II-A, 1985, págs. 222 y ss.
 - "Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria", CT, núm. 50, 1984, págs. 267 y ss.
- RODRIGUEZ CATIVIELA, E. J., "La Oficina Técnica de Inspección: una creación del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero", CT, núm. 42, 1982, págs. 213 y ss.
- SAINZ DE BUJANDA, F., "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en Hacienda y Derecho, t. VI, IEP, Madrid, 1973, págs. 189 y ss.
- Sistema de Derecho financiero, t. I, vol. 2ª, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.
 - Lecciones de Derecho financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985.

XXX SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO, coloquio sobre "La inspección de Hacienda", IEF, Madrid, 1984, págs. 487 y ss.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, dirigido por F. SAINZ DE BUJANDA, Notas de Derecho financiero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, t. I, vol. 1º, 1976; vol. 2º, 1975.

SERNA MASIA, J., "Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias", en Estudios de Derecho tributario, IEF, Madrid, 1979, vol. II, págs. 1065 y ss.

SOLER ROCH, M. T., "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", Civitas REDF, núm. 25, 1980, págs. 5 y ss.

VARIOS AUTORES, Estudios conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública (1881-1981), IEF, Madrid, 1981.